إرشادات المراجعة

الكتاب الأول

ارشادات معايير العمل الميدانى

دكتور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

عضو هيئة التدريس بجامعة القاهرة

القاهرة

١٩٩٣

توزيع

دار النهضة العربية

مكتبة شادى.

مكتبة الأكاديمى.

بسم الله الرحمن الرحيم

" وَقَالوا الحَمْد لله الذى هَدَانا لهَذا
وَماكنا لنهتدى لولا أن هَدَانا اللهُ "

صدق الله العظيم

المقـــــــــــدمة

اهتمت المنظمات المهنية التي تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعـــــة القانونية بتطوير والمحافظة على معايير أداء المراجعة سواء من الناحيــة الفنية والادبية والاخلاقية ٠

وتعد أهم المهام الاساسية لتلك المنظمات فى اصدار تعليمات آمـــرة وملزمة تصدر فى صورة نشرات بمعايير المراجعـــــة Statements on Auditing standards ، والتى تمثل ارشادات لتحديد وتطبيق اجراءات المراجعة ، فضلا عن اعداد تقرير بنتائج هذه المراجعة ٠ وقد تـم تجميع نشرات معايير المراجعة فى عشرة معايير أساسية متعارف عليها للمراجعة

تلك المعايير التي يجب أن يبرر المراجع انحرافه عنها ، والا عـرض نفسه الى اجراء تأديبى اذا مافشل فى هذا ، فتلك النشرات تعتبر فى مضمونها بمثابة اطار متكامل للممارسة الجيدة للمهنة ، كما تستخدم كأداة لتحديـــــد المسئولية وتنظيم العلاقة بينأعضاء المهنة وأفراد المجتمع الذين يستفيدون مـن خدماتهم ، وأيضا تنظيم العلاقة بين أعضاء المهنة أنفسهم ، وعادة ما تجمـع تلك النشرات وتبوب دوريا تمهيدا لاصدارها فى مجلدات يطلق عليهـا دليـل أو مجموعة نشرات معايير المراجعة Codification of statements on auditing standards .

بوجه عام يهدف هذا الكتاب الى التخفيف من اللغة الرسمية لنشـرات معايير المراجعة ، بحيث تكون القواعد الارشادية التى تتضمنها هذه النشـرات سهلة الفهم ، بحيث يتم مساعدة المحاسبين القانونيين المحايدين فـى تطبيـق والالتزام بمعايير مراجعة الاداء ٠

أيضا يمكن استخدام هذا الكتاب عن طريق الاساتذة أو الدارسين سواء فى مجال الدراسات العليا أو فى مرحلة البكالوريوس فى توفير التفسير والشـرح

القابل للفهم للمستلزمات الرئيسية والاهداف الاساسية لكل قاعدة ارشادية تتضمنها نشرة معايير المراجعة ٠

يعتبر ذلك الكتاب أيضا غاية فى الاهمية عند استخدامه فى اعداد برامج تعليمية مستمرة عن طريق منشآت ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية ، أو عند استخدامه عن طريق المحاسبين الذين يقومون بالاعداد لدراسة المراجعة كجزء أساسى من امتحانات المحاسبين والمراجعين القانونيين ٠

هذا الكتاب يعتبر مجرد مرشد - وليس بديل عن الحكم المهنى للمراجع - مثل كافة النشرات المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة ، مع ذلك فهو يعتبر أداة ووسيلة هامة لاغنى عنها للمراجع أو المحاسب القانونى ٠

يأمل المؤلف بأن يكون ذلك الكتاب قد وفق فى تحقيق الاهداف التى سعى من أجلها ، وفى عرض القواعد الارشادية المرتبطة بنشرات معاير المراجعة بطريقة مستحدثة يرى فيها القارىء - أيا كان دارسا أو ممتهنا ، أستاذا أو طالبا - اضافة حقيقية سواء من الناحية النظرية الاكاديمية أو من الناحية العملية المهنية ٠

والله نسأل التوفيق والقبول ،،

د٠ أمين السيد أحمد لطفى

الفصل الاول

طبيعة ارشادات المراجعة وعلاقتها بمعايير واجراءات وأهداف المراجعة

Statements of auditing standards and its relationsip with the standards procedures and objectives of auditing

فى هذا الفصل سوف يتم التركيز على دراسة الموضوعات التالية :

١ / ١ أهداف ومعايير واجراءات عملية المراجعة .

١ / ٢ طبيعة ونطاق ارشادات معايير المراجعة .

١ / ٣ ارشادات المراجعة الدولية والامريكية والمصرية .

١ / ١ أهداف ومعايير واجراءات عملية المراجعة : Objectives, Standards and procedures of auditing

هناك ضرورة لابراز العلاقة بين أهداف المراجعة ومعاييرها واجراءاتها ويتم ذلك على النحو التالى :

١ / ١ / ١ أهداف عملية المراجعة : Auditing objectives

تعبر الاهداف عن الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين ، ويتمثل الهدف الاساسى للمراجع الحيادى أو المستقل Independent auditor فى التعبير عن رأيه فى القوائم المالية ، تهدف عملية المراجعة الى ابداء الرأى Attestation goal ، ذلك الرأى يمثل ناتج أو محصلة اجراءات طويلة استنباطية أو استقرائية أو أحكام منطقية ، ولغرض تكوين رأى المراجع فانه يجب تحقيق أهداف المراجعة الفرعية المرتبطة بالتحقق من أرصدة حسابات القوائم المالية ، وتلك الاهداف تستخدم كأهداف وسيطة intermediate goals ، كما أنها ترشد فى التطبيق العملى لمعايير المراجعة وهى ستة أهداف يمكن ايجازها على النحو التالى :

أ - الوجود أو الحدوث Existence or occurence

يمثل التحقق والتأكد من وجود حسابات الاصول والخصوم وحقوق الملكية وحدوث عملياتها المالية أحد مسئوليات المراجع الاساسية وأحد أهداف المراجعة الرئيسية .

ولاشك فان اجراءات التحقق من الوجود انما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على دليل الاثبات .

ب ـ الشمول أو صحة وشرعية العمليات المالية :

Completeness and transaction validity

بمعنى التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات فى موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة ، ويتضمن ذلك تحقيق هدفين فرعيين هما : أن تكون هذه العمليات مؤيدة ومدعمة بنظام جيد للرقابة الداخلية ، بالاضافة الى التأكد من أن هناك تأييد مستندى ملائم للعمليات المالية التى نتج عنها هذه الارصدة للحسابات .

جـ ـ استقلال الفترة المالية : Cutoffs

يتمثل هذا الهدف فى التحقق من أن الايرادات والنفقات أو التكاليف والمصروفات قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ، وهذا يتطلب من المراجع أن يتحقق من أن كل العمليات المالية التى حدثت قبل نهاية الفترة قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة .

د ـ الملكية (الحقوق والالتزامات) : Owenership (rights) and Obligations.

يجب التحقق من ملكية الاصول ، ورغما عن أن الحيازة تعد دليلا مقبولا على الملكية ، الا أن المراجع يتعين عليه فحص المستندات الدالة على هذه الملكية ، أما فيما يتعلق بالالتزامات فيجب على المراجع أن يتحقق من صدق تلك الالتزامات المسجلة بالدفاتر ، وهذا يتحقق بالطبع من خلال المصادقات .

هـ ـ التقـويم : Valuation

يمثل التقويم للاصول غير النقدية هنا هدفا بالنسبة للمراجع ، وعـادة ماتقوم الاصول على أساس التكلفة المستنفذة أو التكلفة التاريخية أو السوق أيهما أقل طبقا لمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ، أما بالنسبة لاغـلب الالتزامات فانها تقوم على أساس القيمة النقدية المطلوبة لسدادها فـى تاريـخ الميزانية •

و ـ عرض القوائم المالية أو الافصاح : Statement presentation and disclosur.

حيث يجب على المراجع لتحقيق ذلك الهدف أن يكون معنيا بالتحـقق من أن عـناصر أو مكونات القوائم المالية قد تم تبويبهاوالافصاح عنهـا طبقـا لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها •

١/١/٢ معايير المراجعة : Auditing Standards

بوجه عام يتمثل المعيار فى أحد عدة أشكال أهمها : الوزن ، الحجم، محتويات محددة ، قيمة معينة أو طريقة معينة للاداء ، ويعرف النوع الاخير بمعيار الاداء وهو محور الاهتمام فى هذا الجزء •

حيث يعرف معيار الاداء المهنى بأنه عبارة عن نموذج أو مثال لطريقـة أداء عملية معينة ، ثم وضعه وتحديده بواسطة السلطات المهنية المختصـة أو نتيجة العرف المهنى أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة ليكون مرشـدا عامـا يوضح طريقة العمل بحيث يمثل مقياسا عاما للاداء المهنى •

تأسيسا على ذلك تعرف معايير المراجعة بأنها عبارة عن الانماط الـتى يجب أن يحتذى بها المراجعين أثناء أداءهم لمهمتهم •

بعبارة أخرى تعرف المبادىء العامة التى تحكم عملية المراجعة بمعايير المراجعة المقبول أو المتعارف عليها Generally accepted auditing standards (GAAS). فتلك المعايير هـى الاطـار

العام Framework الذى من خلاله تقوم المراجعة باستخدام الاجراءات المناسبة التى تعتبر ضرورية فى الظروف المحيطة فى جميع مراحل عملية المراجعة ابتداء من الاعداد والتخطيط لعملية المراجعة وانتهاء بكتابة التقرير النهائى للجهة تحت المراجعة .

بذلك فان معايير المراجعة لاتخضع للحكم الشخصى للمراجع ـ وهو ملزم باتباعها حرفيا ـ لانها تمثل الخطة العامة والتى اذا ما اتبعت لامكن له اتمام عملية المراجعة بنجاح تام ، ويدفع عن نفسه تهمة التقصير اذا ما تمت مساءلته قضائيا ، حيث يمكن عن طريق تلك المعايير العامة التأكد من جودة وثبات العمل المؤدى .

٣/١/١ اجراءات المراجعة : Auditing procedures

بوجه عام تعكس الاجراءات تصرفات وممارسات محددة يجب أداؤها لتحقيق النشاط وتنفيذه ، فاجراءات المراجعة تمثل الاعمال التى تتم لتحقيق أهداف معايير المراجعة .

بعبارة أخرى تعبر اجراءات المراجعة عن الوسيلة التى من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة فعليا ، وغالبا مايتم تلخيص تلك الاجراءات فى برنامج المراجعة Auditing program ، بحيث تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الاهداف المرتبطة بعملية المراجعة .

بذلك فان اجراءات المراجعة متروكة لتقدير المراجع وحكمه الشخصى المهنى ، يختار مايراه ضروريا ومناسبا من اجراءات فى سبيل تحقيق أهداف المراجعة ، ووفقا للمعايير المقبولة والمتعارف عليها ، فليست هناك قائمة تبين اجراءات المراجعة التى يجب اتباعها فى كل عملية مراجعة مثلما هو عليه الحال بالنسبة لمعايير المراجعة .

١/١/٤ العلاقة بين أهداف ومعايير واجراءات المراجعة :

تعتبر أهداف المراجعة بمثابة همزة الوصل بين معايير المراجعة المتعارف عليها والاجراءات الواجب اتباعها لتحقيق تلك المعايير واستيفائها ، ومن هنا يتعين تحديد الاهداف أولا ، حتى يمكن فى ضوء ذلك تحديد اجراءات المراجعة ، ومعظم تلك الاجراءات يتم تنفيذها فى شكل اختبارات مراجعة auditing tests ، وعادة مايتم تلخيص الاجراءات المتبعة خلال المراجعة وأدلة الاثبات التى يجمعها المراجع فيما يعرف بأوراق المراجعة audit working paper والتى يحتفظ بها المراجع كتدعيم لرأيه ، ولتبيان أن المراجع قد حقق واستوفى معايير المراجعة المتعارف عليها •

فعلى سبيل المثال يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى Fieldwork standard ضرورة الحصول على أدلة اثبات كافية ،وفى حالة التحقق من رصيد حساب البنك يتطلب الامر لتحقيق هذا المعيار أن يحصل المراجع على شهادة من البنك بصحة الرصيد المستحق للمنشأة ، فاذا لم يحصل المراجع على تلك الشهادة فانه يكون قد أخل بهذا المعيار ، أما اجراءات المراجعة فى هذه الحالة فتتطلب من المراجع أن يطلب من ادارة المنشأة أن ترسل خطابا للبنك تطلب فيه ارسال هذه الشهادة الى مكتب المراجع مباشرة ، وتعتبر الوسيلة الفنية هى قيام المراجع باستخدام الشهادة كوسيلة للمراجعة المستندية مع حساب البنك فى دفاتر المنشأة (دليل الاثبات) ومذكرة التسوية التى أعدها •

يتعرض المراجع للمسئولية فى حالة اخلاله بالمعيار ، حيث يصبح مقصرا فى حالة عدم طلبه الحصول على الشهادة من البنك ، أما الاخلال بالاجراءات لايعرض المراجع بصورة مباشرة لتلك المسئولية ، حيث اذا ماأرسلت هذه الشهادة الى المنشأة أولا ثم ارسلتها الى مكتب المراجع ، فان هذا الاجراء يعد اخلال بالاجراءات الامر الذى يضعف دليل الاثبات لاحتمال تزوير الشهادة عن طريق ادارة المنشأة •

١ / ٣ طبيعة ونطاق سلطة ارشادات معايير المراجعة :

The nature and scope of statements of auditing, standards.

اهتمت الجمعيات والمنظمات المهنية للمراجعة فى السنوات الاخيرة باصدار معايير تمثل القواعد العامة التى يجب على مزاول المهنة الالتزام بها أثناء تأدية مهامهم .

بعبارة أخرى تمثل معايير المراجعة القواعد التى يجب على المراجع أن يلتزم بها أثناء قيامه بمهمته ، وأى اخلال بذلك الالتزام سوف يعرضه للمسئولية وفى حالة مسائلته فان المعايير تؤخذ عادة لقياس مدي قيامه بأداء العناية المعقولة أو تقصيره فى هذا الاداء .

وقد قام مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى American Intitution of Certified public accontants أحد أهم المنظمات المهنية تأثيرا على مهنة المراجعة باصدار مجموعة من معايير المراجعة التى أصبحت مقبولة ومتعارف عليها بوجه عام بين أعضاء المهنة ـ تمثلت فى عشرة معايير أساسية تم تصنيفها على نحو ثلاثة مجموعات هى (١) :

---

(١) حيث قامت لجنة منبثقة من المجمع بدراسة خاصة لمعايير المراجعة فى عام ١٩٤٧ ، وقد أصدرت مقترحاتها فى كتيب بعنوان " توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة المراجعة ـ مغزاها العام المتفق عليه ومجالها " -Tentative statement of auditing standards- their generally accepted. signivicance and scope.
وقد اعتمد أعضاء المجمع هذه المقترحات بعد أن الاتفاق العام عليها (من ثم لم تعد مجرد توصيات) ، وقد تم اصدار كتيب بذلك باسم " معايير الاداء المتعارف عليها لمهنة المراجعة مغزاها ونطاقها" Generally accepted auditing standards: their signivicance scope.
وقد أعيد اصدار نفس المعايير مع مجموعة توصيات اجراءات المراجعة فى عام ١٩٦٣ فى كتيب بعنوان " معايير المراجعة واجراءاتها " Auditing standards and procedures.
وقد أعيد اصدار نفس المعايير مرة أخرى مع مجموعة التوصيات الخاصة بالاجراءات الصادرة فى عام ١٩٧٣ فى كتيب بعنوان "مجموعة معايير المراجعة واجراءاتها " .

١ ــ معايير عامة أو شخصية (التاهيل العلمي والعملى ، الاستقلال ، بذل العناية المعقولة) .

٢ ــ معايير العمل الميدانى (فحص نظام الرقابة الداخلية ، توافر أدلة الاثبات الكافية ، التخطيط لعملية المراجعة) .

٣ ــ معايير اعداد التقرير (محتويات التقرير ورأى المراجع) .

وقد وجه عديد من الانتقادات الى تلك المعايير فى بداية الامر، نظرا لانه تم صياغتها فى عبارات عامة وغير محددة ، بحيث لايمكن أن تعتبر مرشدا ومقياسا واضحا للاداء لاشتمالها على بعض العبارات العامة غير المفسرة بدقة (على سبيل المثال : يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العملى والعلمى .. ، يجب أن يتم تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف ..) .

لهذا يخشى المراجعون أن يلزموا أنفسهم بمعايير تفصيلية محددة المعالم تكون فيما بعد وسيلة للمساءلة والحساب ، خاصة وأن ظروف العمل تختلف من نشاط الى آخر ومن شركة الى أخرى ومن سنة الى أخرى .

ولذلك لجأت المنظمات المهنية الى الاهتمام باصدار قواعد ارشادية بدلا من الاتجاه نحو اصدار معايير تفصيلية للمراجعة خشية الا تحظى بقبول وموافقة أعضاء المهنة لانها سوف تعرضهم للمسئولية ، أما القواعد الارشادية فواضح من تسميتها أنها للارشاد أكثر من أنها ملزمة .

على ذلك فقد شرع مجلس المعايير بمجمع المحاسبين القانونيين الامريكى باصدار توصيات تفصيلية لتلك المعايير تشرحها وتعتبر مكملة لها . وذلك لمعالجة مشاكل عملية تواجه الممارسين للمهنة من ناحية ، أما الاخرى فانه يصعب وضع دستور يشمل كافة القواعد التى تلائم كافة الحالات والظروف، حيث أن مثل ذلك الدستور قد يكون معوقا للتطوير ولا يساعد على التجديد فى الممارسة ، لذلك كان من الاهمية بمكان اصدار ارشادات تفصيلية تشرح هذه

المعايير و قد أطلق عليها فى بادىء الامر اسم توصيات عن اجراءات المراجعة ثم أطلق عليها بعد ذلك توصيات عن معايير المراجعة Statements on auditing standards (SAS)

تأسيسا على ماتقدم يتضح أن ارشادات المراجعة هى مجرد توصيات معتمدة تصدرها المنظمات المهنية بهدف مساعدة المراجع على توفير اجراءات تفصيلية يمكن بواسطتها تطبيق معايير المراجعة ، أو تطبيق المعايير على بنود معينة فى القوائم المالية أو على قطاعات معينة صناعية أو خدمية ، أو على أنواع معينة من التقارير عن عمليات معينة .

من ثم فان ارشادات المراجعة Auditing statements and guidelines مكملة لمعايير المراجعة ومفسرة ومفصلة لها ، وتعتبر عملية وصفية ، قد يرى المراجع عدم التمسك بها نظرا للظروف التى يواجهها ، الا أنه يجب عادة اتباعها ، وفى حالة عدم اتباعها يتعين على المراجع ايضاح الاسباب الخاصة بذلك (اذا ماسئل عن ذلك) .

وبوجه عام يتم الاعتماد على معايير وارشادات المراجعة عند تحديد مسئولية المراجع من الناحية القانونية ، وذلك نظرا لانها تمثل نشرات أصدرتها المنظمات المهنية كما أنها تمثل الممارسات الجيدة فى ذلك المجال .

١/٣ ارشادات المراجعة الدولية والامريكية والمصرية :

قامت المنظمات المهنية للمحاسبين القانونيين فى البلدان المختلفةباصدار توصيات ونشرات تتضمن القواعد الارشادية لممارسات المراجعة المقبولة ، ويتم مراجعة تلك النشرات بصفة دورية فى ضوء الظروف المتغيرة ، والقوانين المختلفة واجراءات وأنشطة منشآت الاعمال المختلفة .

وفى هذا الجزء سوف يتم تناول الاطار العام لارشادات المراجعة الدولية بالاضافة الى ارشادات المراجعة الامريكية والمصرية .

١ / ٣ / ١ ارشادات المراجعة الدولية :
International auditing guidelines.

لاتوجد معايير دولية للمراجعة فى الوقت الحالى ، لما يكتنف ذلك من صعوبات وتعقيدات تواجه تطبيق تلك المعايير الدولية الموحدة فى كل دولة ، من ثم فقد صدرت مجموعة من القواعد الارشادية الدولية عن طريق لجنة انبثقت من الاتحاد الدولى للمحاسبين International federation Accountants (IFAC) (وقد سميت تلك اللجنة باسم لجنة الممارسات الدولية لمهنة المراجعة لاغراض اصدار تلك الارشادات)[١] .

وقد صدر حتى الان عديد من القواعدالمرشدة للمراجعة الدولية، يوضحها الجدول رقم(١ / ١) ، مما لاشك فيه فان تلك الارشادات ستساعد على توحيد وتنظيم التطبيقات المهنية وتعمل على الارتقاء بالمهنة فى العديد من دول العالم ، ويجب على المنظمات المحلية الاتفاق على ضم القواعد التى تمت على أساسها تلك الارشادات ضمن معايير وارشادات المراجعة الخاصة بها .

---

(١) شكل الاتحاد الدولى للمحاسبين بموجب اتفاقية تمت بين ٦٣ منظمة محاسبين دولية تمثل ٤٩ دولة فى عام ١٩٧٧ (السابع من شهراكتوبر) ، وتركز الهدف العام للاتحاد حسب ماورد فى الفقرة الثانية من الدستور " على تطوير ودعم مهنة المحاسبة باعتبارها مهنة دولية مترابطة وذلك فى اطار قواعد متناسقة " ، وقد قام مجلس اتحاد المحاسبين بتكوين لجنة دائمة منبثقة عنه هى لجنة المراجعة ، والتى أعطى لها صلاحيات ومسئوليات محددة وهى اصدار ارشادات للمراجعة الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد .

جدول رقم (١/١)

ارشادات المراجعة

(الاتحاد الدولى للمحاسبين)

١ ـ أهداف ومجالات مراجعة القوائم المالية .
٢ ـ خطاب الارتباط بعملية المراجعة .
٣ ـ المبادىء الاساسية التي تحكم عملية المراجعة .
٤ ـ تخطيط عملية المراجعة .
٥ ـ الاعتماد على العمل المؤدى بواسطة مراجعين آخرين .
٦ ـ دراسة وتقييم النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها .
٧ ـ أسس الرقابة على جودة أعمال المراجعة .
٨ ـ أدلة الاثبات فى المراجعة .
٩ ـ أسس التوثيق .
١٠ـ استخدام المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلى .
١١ـ مسئولية المراجع عن الغش والاخطاء .
١٢ـ المراجعة أو الفحص التحليلى .
١٣ـ تقرير المراجع عن القوائم المالية .
١٤ـ دور المراجع عن التقارير الاخرى بخلاف القوائم المالية .
١٥ـ المراجعة فى ظل بيئة الحاسب الالكترونى .
١٦ـ أساليب المراجعة باستخدام الحاسب الالكترونى .
١٧ـ العلاقة بين المنشأة والاطراف الاخرى المرتبطة بها (شركات تابعة) .
١٨ـ استخدام عمل خبير .
١٩ـ عينة المراجعة .
٢٠ـ اثار استخدام الحاسب الالكتروني على فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية .
٢١ـ تاريخ تقرير المراجع والوقائع التالية لتاريخ الاقفال .
٢٢ـ الاقرارات المصدقة من ادارة المنشأة للمراجع .
٢٣ـ مبدأ استمرارية المنشأة في النشاط .
٢٤ـ تقارير المراجعة لاغراض خاصة .
٢٥ـ الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة .
٢٦ـ مراجعة التقديرات المحاسبية .

١ / ٣ / ٢ ارشادات المراجعة الامريكية :

من أهم أهداف مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى تطوير والمحافظة على معايير أداء مهنة المراجعة من الناحية الفنية والادبية والاخلاقية وتعتبر العضوية لذلك المجمع اختيارية ـ الا أن حوالى ثلاثة أرباع المهنيين ينتمون الى هذا المجمع ، وقد تم انشاء أربع أقسام لتحقيق الاهداف العامة وهى قسم معايير المراجعة ، قسم شئون شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين ، قسم الرقابة على جودة الاداء وقسم آداب وسلوك المهنة .

وتعتبر المهمة الاساسية لقسم معايير المراجعة هى اصدار تعليمات آمرة وملزمة authoritative pronouncement تصدر فى صورة نشرات بمعايير المراجعة Statement of auditing standard(SAS) والتى تمثل ارشادات لتحديد وتطبيق اجراءات المراجعة ، فضلا عن اعداد تقرير بنتائج هذه المراجعة ، وقد جمعت نشرات معايير المراجعة في عشرة معايير مراجعة أساسية متعارف عليها GAAS ، تلك المعايير التى يجب أن يبرر انحرافه عنها ، والا عرض نفسه الى اجراء تأديبى Disciplinary action من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى ، اذا ما فشل فى هذا ، كما أن هذه النشرات تجمع وتبوب دوريا تمهيدا لاصدارها فى مجلدات يطلق عليها دليل أو مجموعة نشرات معايير المراجعة Codification of statement on auditing standards ، والتى تتضمن شرح كيفيةتطبيق تلك المعايير فى ظروف خاصة ، وأيضا ارشادات مراجعة الانشطة الاقتصادية المختلفة والتى تتضمن متطلبات المراجعة والتقرير فى المجالات الاقتصاديةبخلاف الوحدات الحكومية .

يوضح الجدول رقم (١ / ٢) بيان ارشادات المراجعة والتى بلغ عددها حتى الان نحو ٥٣ قاعدة ارشادية لمعايير المراجعة .

جدول رقم (١/٢)

ارشادات معايير المراجعة

(المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين)

م	المحتويات	رقم الارشاد	القسم
١	مقدمة الى ارشادات المراجعة والمعايير العامة للمراجعة .	توصيةرقم١ــ٢٥	١٠٠ــ٢٣٠
	معايير العمل الميداني		٣٠٠
٢	العلاقة بين تعيين المراجع والتخطيط .	توصية رقم١	٣١١
٣	التخطيط والاشراف .	٢٢	٣١١
٤	مخاطر المراجعة والاهمية النسبية فى أداء عملية المراجعة .	٤٧	٣١٢
٥	اختبارات التحقق الاساسية السابقة لتاريخ الميزانية العمومية .	٤٥	٣١٣
٦	الاتصالات بين المراجعين السابقين واللاحقين .	٧	٣١٥
٧	مسئولية المراجع عن اكتشاف الاخطاء والمخالفات والتقرير عنها .	٥٣	٣١٦
٨	التصرفات غير القانونية للعملاء .	٥٤	٣١٧
٩	دراسة نظم الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .	٥٥	٣١٩
١٠	أثر وظيفة المراجعة الداخلية على نطاق المراجعة المحايدة .	٩	٣٢٢
١١	تقارير لاغراض خاصة عن نظام الرقابة الداخلية فى التنظيمات الخدمية .	٤٤	٣٢٤
١٢	توصيل هيكل الرقابة الداخلية المرتبط بأمور موجودة فى عملية المراجعة .	٦٠	٣٢٥
١٣	دليل الاثبات فى المراجعة .	٣١	٣٢٦
١٤	الاجراءات التحليلية	٥٦	٣٢٩
١٥	المدينون والمخزون .	١	٣٣١
١٦	الاستثمارات طويلة الاجل .	١	٣٣٢
١٧	ايضاحات (اقرارات) العميل .	١٩	٣٣٣
١٨	الاطراف المرتبطة .	٤٥	٣٣٤
١٩	استخدام عمل الخبير .	١١	٣٣٦
٢٠	الاستعلام من محامى العميل عن .	١٢	٣٣٧
٢١	أوراق العمل	٤١	٣٣٩

١/٣/٣ ارشـــادات المراجـعة المصرية :

قامت احدى اللجان المنبثقة من المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين باعداد ارشادات المراجـعة المصرية وتم عقد مؤتمرا مهنيا فى اكتوبر ١٩٩١ لمناقشتها وقد بلغ عدد تلك الارشادات بنحو ٢٦ قاعدة ارشادية ، ومن الواضح أن تـلك الارشادات لم تخرج عن ارشادات المراجـعة الدولية التى سبق الاشارة اليها .

ويوضح جدول رقم (٣/١) ارشادات المراجعة الصادرة عن طريق المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين (١) .

جـدول رقم (١/٣)

ارشادات المراجعة

(المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين)

رقم الارشاد	الموضـــــوع
١	هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية •
٢	خطاب قبول التعيين •
٣	المبادئ الاساسية التى تحكم عملية المراجعة •
٤	التخطيط •
٥	استخدام عمل مراجع آخر •
٦	دراسة وتقييم النظم المحاسبية والرقابة الداخلية المتعلقة بها لاغراض المراجعة •
٧	الرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة •
٨	أدلة الاثبات فى المراجعة •
٩	أوراق العمل •
١٠	استخدام عمل المراجع الداخلى •
١١	الغش والخطأ •
١٢	الفحص التحليلى •
١٣	تقرير المراجع عن القوائم المالية •
١٤	المعلومات الاخرى الواردة بالتقرير السنوى المشتمل على القوائم المالية التى تم مراجعتها •
١٥	المراجعة فى ظل التشغيل الالكترونى للبيانات •
١٦	أساليب المراجعة الالكترونية •
١٧	الاطراف الاخرى •
١٨	استخدام عمل خبير •
١٩	عينة المراجعة •
٢٠	آثار التشغيل الالكترونى للبيانات على دراسة وتقييم النظم المحاسبية الداخلية المتعلقة بها •
٢١	تاريخ تقرير المراجع والاحداث التالية لتاريخ الميزانيةواكتشاف خصائص بعد اصدار القوائم المالية •
٢٢	اقرارات الادارة •
٢٣	الاستمرارية •
٢٤	تقارير مراجع الحسابات لاغراض خاصة •
٢٥	الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة •
٢٦	مراجعة التقديرات المحاسبية •

الفصل الثانى

ارشادات المراجعة والمعايير العامة
Statements on auditing standards and general standards

١/٢ تاريخ الارشاد ومجال تطبيقه والتعريفات الاساسية :

١/١/٢ التعليمات الاصلية والتاريخ الفعال للارشاد :

توصية عن معايير المراجعة صادرة برقم (١) فى ١ نوفمبر ١٩٧٢ ، وهو يمثل التاريخ الفعال لهذه النشرة ، باستثناء صدور تعديلات فى ارشاد الرقابة على الوجودة (نوفمبر١٩٧٨) وخدمات بخلاف مراجعة القوائم المالية (٣١ أغسطس١٩٨٢) .

٢/١/٢ القابلية للتطبيق :

يمكن تطبيق هذا الارشاد على كافة عمليات المراجعة التى تتم وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها Generally accepted auditing standards (GAAS). فضلا عن الخدمات الاخرى التى تغطيها ارشادات المراجعة

٣/١/٢ التعريفات الاساسية : auditing standards

١/٣/١/٢ معايير المراجعة :

تعبر معايير المراجعة عن مقاييس جودة أداء اجراءات عملية المراجعة، والاهداف التى يتعين تحقيقها عن طريق استخدامها .

٢/٢ أهداف الارشاد :

معظم المناقشة التى تدور فى هذا الجزء يمكن تتبعها من عام ١٩٦٣ عند الربط والمزج بين معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها والتوصيات عن

اجراءات المراجعة statements on auditing procedures (SAP) وتعود بعض منها الى التوصية الاصلية المقترحة من قبل لجنة اجراءاتالمراجعة بمجمع المحاسبين القانونيين الامريكى عن معايير المراجعة فى عام١٩٤٧٠تأسيسا على ذلك فان المناقشة تعتبر فلسفية أكثر منها عملية ٠

٢/٣ المتطلبات الرئيسية للارشاد : Obgective of ordinary audit

٢/٣/١ هدف عملية المراجعة العادية :

الهدف من عملية المراجعة العادية هو ابداء المراجع رأيه عن صـــدق وعدالة القوائم المالية فى عرض المركز المالى ، نتائج الاعمال والتدفقات النقديـة بالاتساق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليهـــا Generally accepted accounting principles (GAAP)

فقد استبدلت عبارة صحيح وحقيقـــى True and correct والتى كانت تستخدم فى بداية العهد بالمراجعة عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية ، بعبارة عرضت بشكل عادل وصادق Fairly presented بعد أن أدركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما وبشكل مطلق ٠

٢/٣/٢ مسئوليات الادارة : Management responsibility

تمثل عدالة الاقرارات والتأكيدات representation ــ الـــتى تتضمنها القوائم المالية ــ جزء ضمنى ومكمل لمسئولية الادارة ، تعتبر الادارة مسئولة عن ثلاثة عناصر هى :

١ ــ اختيار السياسات المحاسبية السليمة (أى بدائل القواعد المحاسبيـة التى يتم على أساسها اعداد التقارير المالية،على سبيل المثال بدائـــل تسعير المواد الخام المنصرفة من المخازن) ٠

٢ ــ تحديد وتطبيق نظام رقابة داخلية يتميز بالفعالية والكفاءة فى تسجيـل وتشغيل وتلخيص التقرير عن البيانات المالية التى تتسق مع تأكيـــدات ومزاعم الادارة Management assertions التى تشملهـا القوائم المالية ٠

٣ ـ تصميم نظام محاسبى لاغراض تحديد ، تجميع ، تحليل ، تبويب ، تسجيل ، والتقرير عن العمليات المالية للمنشأة والاحتفاظ بنظام للمسائلة المحاسبية عن الاصول والخصوم المرتبطة •

أى أن مسئولية اعداد القوائم المالية تقع على عاتق الادارة ، فهى المسئولة عن الاحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة ، وتوفير نظام محكم للرقابة الداخلية يضمن المحافظة على أصول المنشأة ويمكن من اعداد تلك القوائم المالية ، أى أن مسئولية اعداد هذه القوائم لاتقع على المراجع الخارجى •

اذن فمشاركة المراجع الخارجى فى اعداد تلك القوائم المالية لن تغير من طبيعة هذه القوائم كتأكيدات أو اقرارات من الادارة •

٣/٢/٢ معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها :

تتمثل معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها GAAS التى أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى AICPA فى مجموعات ثلاثة هى :

أ ـ المعايير العامة : General standards

وهى تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الاداء المطلوب •

(١) الصلاحية والكفاءة : Competenees

يجب أن يقوم بأداء عملية المراجعة شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل المهنى العملى والكفاءة العلمية كمراجع •

(٢) الاستقلال والحياد : Independence

يجب أن يكون للمراجع استقلالا فى الاتجاه الفكرى والعقلى فى كل الامور المرتبطة باجراءات عملية المراجعة •

(٣) العناية المعقولة : Due care

يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداء لعملية المراجعة واعداده للتقرير ٠

ب - معايير العمل الميداني : Field-Work standards

وترتبط تلك المعايير بعملية جمع أدلة الاثبات الفعلية ،وتنحصر بصفة أساسية في ثلاثة معايير هى :

(١) التخطيط والاشراف : Planning and supervision

يجب أن يتم تخطيط عملية المراجعة بشكل كاف ، كما يجب أن يتم الاشراف الصحيح والدقيق على أعمال المساعدين - ان وجدوا - ٠

(٢) هيكل الرقابة الداخلية : Internal control structure

يجب أن يحصل المراجع على فهم كاف بنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية المراجعة بالاضافة الى تحديد طبيعة وتوقيت والمدى المناسب للاختبارات اللازمة التى يتعين اجراؤها ٠

(٣) أدلة الاثبات : Evidential matter

يجب أن يحصل المراجع على أدلة اثبات كافية وصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات ، لتوفير أساس معقول لابداء الرأى فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع المراجعة ٠

جـ - معايير اعداد التقرير : Reporting standards

تم تحديد أربعة معايير تحكم عملية اعداد تقرير المراجعة هى :

(١) مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها : GAAP

يجب أن ينص تقرير المراجع على ما اذا كانت القوائم المالية قد تـــم اعدادها طبقا لمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أم لا .

(٢) الثبـــــات :Consistency

يجب أن يوضح تقرير المراجع ما اذا كانت هذه المبادىء قد طبقـــت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة المحاسبية السابقة .

(٣) الافصـاح : Disclosure

يجب أن تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومعقول عن ما تتضمنـهمـن افصاحات وايضاحات اخبارية ، مالم يرد فى تقرير المراجع خلاف ذلك .

(٤) التزام اعداد التقرير : Reporting obligations

يجب أن يتضمن تقرير المراجع التعبير عن /أو ابداء الرأى فى القوائـم المالية كوحدة واحدة ، أو قد يتم الامتناع عن ابداء الرأى – وفى هذه الحالة يجب أن يحتوى التقرير عن الاسباب التى أدت الى ذلك ، وفى كافة الاحـوال التى يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية ، فان التقرير يجب أن يوضح مايلى :

أ – اشارة واضحة لطبيعة وخصائص عمل المراجع .

ب – درجة المسئولية التى يتحملها المراجع .

٤/٣/٢ الخدمات الاخـرى : Other sevices

يتم تطبيق كافة المعايير العشرة المتقدمة على كافة الخدمات الـــتى تغطيها ارشادات معايير المراجعة الا اذا لم تكن ملائمة بشكل واضـــح أو أن الارشاد يشير الى أنها غير مطبقة . على سبيل المثال فان ابداء المحاســب عن رأيه فى نظام الرقابة الداخلية يتطلب أن يكون مستقلا ومحايدا على الرغم من أن القسم رقم(٦٤٢) لم يقل أى شئ بخصوص الاستقلال .

٢/٣/٥ معايير الرقابة على الجودة : Quality control standards

يجب أن تقوم منشآت المراجعة والمحاسبة القانونية بتحديد سياسات واجراءات للرقابة على الجودة بغرض توفير ضمان مناسب ومعقول ، بأن عمليات المراجعة تتم وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها GAAS

الصلاحية : Competency

حتى تتم المراجعة بدرجة ملائمة يجب أن يتوافر لدى المراجع كل من التعليم والخبرة فى مجالى المحاسبة والمراجعة ، حيث يتم الحصول على التأهيل العلمى عن طريق التعليم الرسمى ثم بعد ذلك يحصل على الخبرة اللازمة من الممارسة العملية • كما يتعين على المراجع أن يحصل على علم وفهمبالتعليمات الملزمة فى مجالى المحاسبة والمراجعة •

الاستقلال : Independence

حتى يكون المراجع مستقلا يجبأن يكون له سلوكا ذهنيا يتسم بالنزاهة والموضوعية والحياد تجاه العمل المهنى ، وينتج استقلال المراجع من فرضين من فروض المراجعة هما :

- لايوجد بالضرورة تعارض فى المصالح بين المراجع والعميل •
- ان المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط •

واستقلال المراجعين يجب أن يكون فى الحقيقة والمظهر (أى شكلا وموضوعا) ، والاستقلال فى الحقيقة هو الامانة الفكرية أو العقلية ، ويجب أن يبدو ذلك للاخرين ، من ثم فانه يجب أن يكون متحررا من أية التزامات أو مصالح مع العميل أو أدارته أو ملاك المنشأة ، من هنا فان الاستقلال يكون من الاهمية بمكان للاحتفاظ بثقة الجمهور فى مهنة المراجعة ، ولذلك فقد تضمنه دليل الممارسة المهنية الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى ، فضلا عن نشرة معايير رقابة جودة الاداء لشركات ومكاتب المراجعة القانونية •

العنايـــة المعقولة : Due care

ان مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة انما يفرض مستوى من مسئوليـــة الاداء يجب تحقيقه بواسطة كل الاشخاص المعنيين بتحقيق معاييـر العمـــل الميداني واعداد التقرير ، فالمراجع ــ على سبيل المثال ــ يجب أن يبـــذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الاثبات كاف ومناسب لتدعيـم وتأييد تقرير المراجعة ٠

من ناحية أخرى فان ذلك المفهوم يعترف أن المراجع معرض للخطأ في التقدير والحكم ، فالمراجع يؤدي خدمته بكل اخلاص وأمانة ولكنه قطعا ليـس معصوما من الخطأ ، فهو مسئول امام العميل وأمام الطرف الثالث عن الاهمـال وعدم الاخلاص والامانة ، وهذا ما اكدته العديد من القضايا التي طرحت أمـام القضـاء ٠

٢/٤ الاساليب الخاصة بتطبيق الارشاد :

٢/٤/١ مسئوليات الادارة : Management resporsibilities

كثير من العملاء لا يفهمون مدى مسئولياتهم عن اعداد القوائم الماليـة موضع المراجعة ، فتلك القوائم تعتبر مسئولية الادارة كما سبق الذكر ، فهـي تتضمن ايضاحات واقرارات للادارة ، أيضا فان شكل ومحتوى القوائـم الماليـة تعتبر مسئولية الادارة على الرغم من أن المراجع قد يقوم باعداد تلك القوائـم المالية أو يشارك في اعدادها ، وقد اعترف مجمع معايير المراجعـة بتلـك المسئولية ٠

٢/٤/٢ خطاب اقرار العميل : Client representation letter

تتطلب معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أن يحصل المراجع على خطاب تأكيد من العميل (انظر قسم ٣٣٣) ، في الخطاب ، تقر الادارة بمسئوليتها عن القوائم المالية ٠ أحيانا مايعترض العميل على ذلك بسـبب دور

المراجع فى اعداد القوائم المالية • لتجنب سوء الفهم هذا ، فان خطاب تعاقد المراجع Engagement letter يجب أن يتضمن فقرة نصها مايلى :

" تتطلب معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها أن نحصل منك على خطاب اقرار بخصوص القوائم المالية والسجلات المحاسبية لوضع المراجعة بالاضافة الى اقرار بأن القوائم المالية هى مسئولية الادارة " •

تتضمن التقارير السنوية لكثير من الشركات العامة عبارات تشير لاقرار مسئولية الادارة عن القوائم المالية والسجلات المحاسبية •

٢/٤/٣ مسئوليات المراجع : Auditor responsibilities

تقتصر مسئولية المراجع عن القوائم المالية محل المراجعة فى ابداء رأيه عن عدالة عرض هذه القوائم • عند أداء عملية المراجعة يعتبر المراجع مسئولا عن الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها •

لتوفير ضمان معقول بأن هناك اتفاق مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها يجب على منشآت المحاسبة والمراجعة القانونية أن تقوم بتكوين سياسات واجراءات للرقابة على الجودة •ويجب أن يتم تطبيق تلك السياسات والاجراءات ليس فقط على ارتباطات عملية المراجعة وانما أيضا خدمات المحاسبة والمراجعة الاخرى المرتبطة بالمعايير المهنية •

٢/٤/٤ تحديد سياسات واجراءات للرقابة على الجودة :

Establishment of quality control policies and procedures

تقوم فكرة فحص أداء مكاتب المحاسبة القانونية بواسطة بعضها البعض على افتراض وجود معايير اداء محددة ، وقد عرفت معايير المراجعة المتعارف عليها السلوك السليم فى أداء مهمة المراجعة ، كما عرفت معايير الرقابة على جودة الاداء ،والتصرفات والسلوك الحسن فيما يتعلق بمهام مكاتب المحاسبة القانونية •

تعتمد طبيعة ومدى سياسات واجراءات الرقابة على الجودة على مايلى :

(١) حجم المنشأة .

(٢) درجة الاستقلال الذاتية للافراد ومكاتب المزاولة .

(٣) طبيعة المزاولة ، حيث يجب أن يوءخذ فى الاعتبار طبيعة مكونات الممارسة ، مثل :

- مراجعة الشركات العامة .
- مراجعة الشركات الغير عامة .
- خدمات المحاسبة والمراجعة .
- الخدمات الضريبية .

(٤) طبيعة التنظيم .

(٥) تكلفة تطوير وتطبيق السياسات والاجراءات بالمقارنة بالعوائد الناتجة .

يجب أن تقوم منشآت المراجعة باجراء مايلى عند تحديد سياسات واجراءات الرقابة على الجودة :

- تحديد المسئوليات على أشخاص موءهلين لتطبيق سياسات واجراءات الرقابة على الجودة .

- توصيل سياسات واجراءات الرقابة على الجودة وتبليغها للاشخاص المسئولين .

- الاشراف والرقابة على فعالية نظام الرقابة على الجودة ، لاغراض تحديد السياسات والاجراءات ،بالاضافةالى أن طرق تطبيقهم وتوصيلهم مازالت ملائمة ومناسبة .

٢/٤/٥ توصيل سياسات واجراءات الرقابة على الجودة :

Communicating quality control policies and procedures

لايتم توصيل سياسات واجراءات الرقابة على الجودة بشكل مكتوب وانما يتم شفويا عند توظيف الافراد المسئولين ، وقد تم التوصية بأنه يجب على

منشآت المراجعة والمحاسبة القانونية أن تقوم بتوثيق سياسات واجراءات الرقابة على الجودة (أيا كان حجمها) • هذا وتعتمد طبيعة ودرجة نطاق التوثيق بصفة رئيسية على حجم المنشأة وطبيعة مزاولتها وأنشطتها •

٦/٤/٢ عناصر الرقابة على الجودة: Elements of quality control:

عندما تقوم أحد منشآت المراجعة والمحاسبة القانونية بتحديد سياسات واجراءات الرقابة على الجودة ، فانها يجب أن تقوم بدراسة الرقابة على الجودة وهى الاستقلالية ، تخصيص العاملين ، الاسترشاد برأى الاخرين ، الاشراف، التوظيف، تنمية القدرات المهنية ، الترقية فى الوظيفة ، قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين ، والفحص الدورى لبرامج الرقابة على جودة الاداء • وليست هذه العناصر منفصلة عن بعضها ، بل ان هنالك علاقات متداخلة فيما بينها ، مثل العلاقة بين سياسات التوظيف وأثرها على الترقية واجراء تطوير وتنمية المهارات الادارية لموظفى المكتب •

(١) الاستقلالية : Independence

يحمل هذا المفهوم نفس مدلول استقلالية المحاسب القانونى الفرد ، ويهدف شموله ضمن معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والزامها بوضع سياسات واجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة فى دليل اداب سلوك المهنة ، وقد تتضمن تلك السياسات والاجراءات :

- مطالبة كافة العاملين بمكتب المحاسبة بالالتزام بقواعد وأحكام الاستقلالية الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى وأى جهات أخرى بما فى ذلك الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية •
- مراقبة مدى التزام مكاتب المحاسبة بسياسات واجراءات الاستقلالية•
- تأكيد استقلالية مكتب المحاسبة فى أداء مهمة المراجعة•

(٢) تخصيص الموظفين : Assignment of personnel

حيث يجب مراعاة والتأكد من توافر الخبرة والكفاءة الفنية والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لاداء الوظائف المختلفة لمهمة المراجعة ، ويجب أن تتضمن سياسات واجراءات الشركة فى هذا الشأن مايلى :

- تحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من المحاسبين .
- تحديد الشخص المسئول عن توزيع الوظائف اللازمة لتأدية كل مهمة مراجعة .
- تخطيط احتياجات مكتب المحاسبة من الموظفين .
- جدولة الاعمال واعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من الموظفين .

(٣) الاسترشاد برأى الاخرين : Cosultation

بهدف حل قضايا ومشاكل محاسبية أو مراجعة خلال علمية المراجعة ، وقد تشير سياسات بعض مكاتب المحاسبة فى هذا الشأن الى ضرورة رفع الامر الى شخص أو أشخاص مختصين ذوو خبرة ومعرفة كافية للبت فى هذه القضايا ، كما يتطلب هذا المعيار توفير مكتبة فنية خاصة بموظفيه .

(٤) الاشـــراف : Supervision

يجب أن تخضع كافة أعمال مكتب المحاسبة للاشراف الجيد على كافة مستوياته ، ويتطلب هذا المعيار ضرورة تخطيط كل مهمة مراجعة ابتـــداء من تخصيص الموظفين على المهمة ، والحصول على معلومات عامة عن العميـل واعداد الاستراتيجية العامة لاداء المهمة ، هذا بجانب فحص كافـــــة أوراق المراجعة والتقارير والقوائم المالية والجداول والنماذج والاستقصاءات .

(٥) التوظـــيف : Hiring

يجب أن يضع مكتب المحاسبة سياسة محددة وكفاءات لابد من توافرها فى الموظفين الجدد ، حتى يضمن تحقيق حد أدنى لمستوى جودة المبتدئين ،

كما يجب وضع حد أدنى لمستوى الخبرة اللازم لدى المتقدمين لشغل وظائف في مستويات عليا ، ولايجب أن يغفل مكتب المحاسبة أى خلفية وتاريخ هوءلاء المتقدمين لشغل الوظائف .

(٦) تنمية القدرات المهنية : Professional development

يتطلب هذا المعيار أن تضع مكاتب المحاسبة القانونية سياسات واجراءات وبرامج التعليم المستمر والتدريب خلال الاداء On- the - Jop training والمحاضرات ، لتطوير معرفة المحاسبين بالجديد في معايير المحاسبة والمراجعة .

(٧) الترفيع والترقية : Advancement

يجب على مكاتب المحاسبوضع السياسات التى تحول دون ترفيع موظفيها الى مستويات عالية قبل استيفائهم الخبرة والمعرفة اللازمة لتحمل مسئوليات الوظيفة المرفوع اليها ، فيجب الفحص والتأكد من الخواص الخلقية والعقلية والقدرة على التصرف واتخاذ القرارات ودوافع الموظف قبل ترقيته الى وظيفة أعلى .

(٨) قبول عملاء جدد واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين :
Acceptance and continuance of clients.

يجب أن تتبع مكاتب المحاسبة سياسات واجراءات تساهم فى اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد ومواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين ، وبالتالى تفادى التعامل مع عملاء تنقصهم الامانة وحسن الخلق ، وتتعلق هذه السياسات بما يلى :

- الفحص والاستفسارات قبل التعاقد .
- فحص القوائم المالية السابقة للعميل المرتقب .
- تحديد مدى استطاعة مكتب المحاسبة مراجعة سجلات العميل .

(٩) الفحص الدورى لبرامج الرقابة على جودة الاداء : Inspection

يهدف هذا الاجراء الى التحقق من تطبيق برامج الرقابة على جودة العمل بمكتب المحاسبة ، وغالبا مايقوم أعضاء الادارة العليا بمكتب المحاسبة بعمل الفحص الدورى ، أو قد يسمح المكتب لاحد مكاتب المحاسبة الاخرى ويعمل ذلك الفحص •

٢/٤/٧ الاشراف والرقابة على الفعالية Monitoring effectiveness

يجب أن يكون الشريك أو الشركاء مسئولين عن الرقابة على فعالية نظام الرقابة على جودة مكتب المحاسبة (اعتمادا على حجم مكتب المنشأة) ، ويكون الهدف وراء ذلك هو تحديد ان سياسات واجراءات الرقابة على الجودة ، وتخصيص المسئوليات وتوصيل تلك السياسات والاجراءات مازالت تعمل بشكل ملائم — ويتم ذلك على أساس زمنى دورى •

الفصل الثالث

تعيين المراجع والتخطيط والاشراف
على عملية المراجعة
Auditor's appointment, planning
and supervision

يتضمن هذا الفصل نشرتين من معايير المراجعة التى أصدرها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين على النحو التالى :

١/٣ العلاقة بين تعيين المراجع والتخطيط ·

٢/٣ التخطيط والاشراف على عملية المراجعة ·

١/٣ العلاقة بين تعيين المراجع والتخطيط :

Relationship between the auditior appointment and planning.

١/١/٣ التاريخ الفعال ومجالات التطبيق والتعريفات الاساسية :

أصدر المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين النشـــرة الاصلية لهـذا الارشاد برقم (١) فى نوفمبر ١٩٧٢ ، وهذا الارشاد يمكن تطبيقه عـــلى عمليات مراجعة القوائم المالية طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ·

لم يتضمن هذا الارشاد أية تعريفات للمصطلحات الرئيسية ، مع ذلك فان الارشادات المرتبطة بالتخطيط والاشراف على عملية المراجعة تتضمـن عدة مصطلحات ملائمة ·

وغنى عن القول فقد اقتصر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين على اصدار ارشاد يتعلق بخطاب قبول التعيين برقم (٣) دون تحديد علاقتـــه بالتخطيط ·

٢/١/٣ أهداف الارشاد :

ينص المعيار الاول من معايير العمل الميدانى على مايلى :
" يجب أن يتم تخطيط عملية المراجعة بشكل كاف ، كما يجب أن يتم الاشراف الدقيق الصحيح على أعمال المساعدين ـ ان وجدوا " .

هذا وسيتم مناقشة مظاهر التخطيط والاشراف فى الجزء التالى على أساس جزئين مترابطين هما :

- الاشراف على أعمال المساعدين suppervising assistants
  - تدريب وتأهيل المراجع (قسم رقم ٢١٠) .
  - التخطيط والاشراف (قسم رقم ٣١١) .
- تخطيط وتوقيت العمل الميدانى planning and timing fieldwork
  - التخطيط والاشراف (قسم رقم ٣١١) .
  - مخاطر المراجعة والاهمية النسبية (قسم رقم ٣١٢) .
  - اختبارات التحقق السابقة لتاريخ الميزانية العمومية (قسم رقم٣١٣) .

أما ذلك القسم فهو يناقش العلاقة بين تعيين المراجع وعملية تخطيط المراجعة ، بالاضافة الى مساعدة المراجع فى اعداد خطاب قبول التعيين لمراجعة القوائم المالية .

٣/١/٣ المستلزمات الرئيسية :

١/٣/١/٣ قبل قبول التعيين : Before acceptance

قبل أن يقبل المراجع التعيين أو التعاقد قرب أو بعد نهاية السنة المالية ، فانه يجب أن يحدد :

(١) التأكد وضمان ما اذا كانت الظروف المحيطة يمكن أن تسمح باجراء عملية مراجعة كافية بالاضافة الى التعبير عن رأى غير متحفظ .

(٢) اذا لم يكن الامر كذلك ، يتم مناقشة العميل على أهمية اصدار رأى متحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأى .

٢/٣/١/٣ خطاب قبول التعيين :

يحدد خطاب قبول التعيين engagement letter الذى يرسله المراجع الى عملائه أهداف ونطاق المراجعة ، كما يحدد مدى مسئوليته تجاه العميل ، ويرسل الخطاب عادة قبل بدء العمل لتجنب أى خلاف قد ينشأ فى المستقبل بشأن المهمة الموكولة للمراجع .

٤/١/٣ أساليب التطبيق :

١/٤/١/٣ محتويات خطاب الارتباط والتعيين :

يختلف شكل ومضمون هذه الخطابات من عميل الى آخر ، الا أنها تتضمن عادة مايلى :

- أهداف مراجعة البيانات المالية .
- مسئولية الادارة عن البيانات المالية .
- نطاق المراجعة مع توضيح مايلتزم بهالمراجع من قوانين ومعايير وتوصيات المنظمات المهنية .
- أنواع التقارير وأية مراسلات أخرى تتعلق بمهمة المراجع .
- ايضاح المخاطر التى لايمكن تجنبها مع وجود بعض الاخطاء الهامة التى يصعب اكتشافها نظرا لطبيعة الاختبارات وأوجه القصور الكامنة فى عملية المراجعة ونظم الرقابة الداخلية .
- تسهيل مهمة المراجع فى الاطلاع على السجلات والمستندات والبيانات الاخرى المطلوبة .
- ماقد يحتاج اليه المراجع من اقرارات مكتوبة من الادارة متعلقة بالمراجعة .

- طلب موافقة العميل على شروط المهمة المشار اليها بالخطاب .
- أساس حساب الاتعاب وترتيبات المطالبة بها وسدادها .
- الاشارة الى أى اتفاقيات أخرى قد تكون بين المراجع والعميل .

٢/٤/١/٣ تعيين المراجع وعلاقته بالتخطيط :

Appointment of the auditor

يعتبر توقيت تعيين المراجع أحد العوامل الجوهرية فى تخطيط العمل الميدانى وتوقيت اجراءات المراجعة .

التعيين المبكر :

يعتبر التعيين المبكر للمراجع أمرا نموذجيا ، حيث يسمح له بتخطيط مهمة المراجعة بشكل فعال . يعتبر التعيين المبكر للمراجع مفيدا فى تخطيط مايلى :

١ - ملاحظة وجرد المخزون .
٢ - اجراء المصادقات على أرصدة النقدية والمدينين بالاضافة الى الارصدة الاخرى .
٣ - عد وجرد النقدية والاستثمارات فى الاوراق المالية .

أيضا يعتبر التعيين المبكر مفيدا حيث أنه يتيح للمراجع اجراء بعض الاجراءات قبل نهاية الفترة المحاسبية (العمل المرحلى أو الدورى) ، على سبيل المثال عملية الحصول على وتوثيق المعرفة بنظام الرقابة الداخلية واجراء اختبارات التفاصيل للعمليات المالية . أيضا امكانية تطبيق بعض من اختبارات التحقق الاساسية لتفاصيل الارصدة فى تاريخ مرحلى Interim date

عن طريق القيام بالمراجعة الدورية أو المرحلية يمكن للمراجع اتمام عملية المراجعة عند تاريخ مبكر بعد نهاية السنة المحاسبية . أيضا يتيح التعيين المبكر الدراسة المبكرة للمشاكل المحاسبية الصعبة أو مشاكل اعداد التقرير .

تعيين المراجع قرب أو بعد نهاية السنة المحاسبية :

Appointment near or after year- end

تعيين المراجع قرب أو بعد نهاية السنة المالية للعميل يقدم مشاكل مرتبطة بتخطيط وتوقيت عملية المراجعة ، مع ذلك يمكن حل تلك المشاكل والتغلب عليها • فبسبب التعيين المتأخر : قد لايكون المراجع قادرا على ملاحظة الجرد المادى للمخزون او النقدية أو استثمارات الاوراق المالية فى نهاية السنة المالية • فى مثل هذه الظروف يجب أن يقوم المراجع بدراسة السجلات المحاسبية للعميل ، فاذا احتفظ العميل بسجلات جرد مستمرة للمخزون يمكن للمراجع أن يلاحظ الجرد المادى للمخزون فى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية السنة المحاسبية ، من ثم يمكن تسوية الجرد باستخدام المعلومات المتوافرة عن طريق سجلات الجرد المستمرة ، واذا احتفظ العميل بسجلات كافية ومستحدثة للاستثمارات فى الاوراق المالية ، فان المراجع يمكنه ملاحظة الجرد فى تاريخ بعد نهاية السنة المالية للعميل من ثم يقوم بتسوية الجرد باستخدام المعلومات المرتبطة بدفتر الاستاذ المساعد للاستثمارات فى الاوراق المالية، أى عندما يقوم المراجع بملاحظة الجرد أو العد فى تاريخ لاحق بعد نهاية السنة المالية للعميل وتعديل ذلك العد ، يجب عليه أن يقوم بالفحص على أساس اختبار العمليات المالية الملائمة التى حدثت بين نهاية السنة وتاريخ الجرد •

فاذا كان تعيين المراجع لم يتم فى تاريخ متأخر بعد نهاية السنة المحاسبية ، فانه قد يكون فى وضع ملائم بما يمكنه الحصول على المصادقات الاساسية فى نهاية السنة على سبيل المثال لارصدة النقدية ، المدينين ، الدفعات المقدمة ، الدائنين وما الى ذلك •

٣ / ٢ التخطيط والاشراف على عملية المراجعة :

planning and supervision

٣ / ٢ / ١ التاريخ الفعال ومجالات التطبيق والتعريفات الاساسية :

أصدر المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين هذه التوصية برقم (٢٢)

في مارس ١٩٧٨ ، الا أن التاريخ الفعال لها يرتبط بمراجعة القوائم المالية عن الفترة التى تنتهى بعد ٣٠ سبتمبر ١٩٧٨ .

وقد قام المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين باصدار ارشادرقم (٤) عن التخطيط (فقرات من ١ـ١٦) ولم يتناول الاشراف على عملية المراجعة .

وهذا الارشاد ممكن التطبيق على كافة عمليات المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، بالاضافة الى أنه ملائم لاية ارتباطات تتضمن اصدار تقارير خاصة عن عناصر ، حسابات أو بنود محددة فى القوائم المالية .

وتتضمن أهم التعريفات المرتبطة بالمصطلحات الرئيسية على النحو التالى :

المراجع : The auditor

ويقصد به اما المراجع المسئول الاخير عن عملية المراجعة أو مساعدى المراجع على حد السواء .

المساعدين : assistants

وهم عبارة عن المحاسبين العاملين بمكتب المحاسبة القانونى بخلاف المراجع المسئول الاخير عن كل مهام عملية المراجعة .

برنامج المراجعة : Audit program

وهو عبارة عن قائمة تفصيلية مكتوبة تحدد بها اجراءات المراجعة المناسبة لعملية جمع أدلة الاثبات والتى يعتقد المراجع بأنها ضرورية لتحقيق أهداف عملية المراجعة ، كما أن هذا البرنامج يساعد على ارشاد المساعدين لانه يوضح بتفصيل معقول كيفية تحقيق أهداف المراجعة .

تخطيط عملية المراجعـــة : Audit planning

وهو عبارة عن تحديد استراتيجية المراجعة الشاملة المرتبطـــة بالاداء المتوقع ونطاق عملية المراجعة .

الاشراف على مهمة المراجعة : supervision

ويشمل الاشراف عملية توجيه مجهودات المساعدين نحو تحقيق أهـــداف عملية المراجعة وتحديد ما اذا كانت تلك الاهداف قد تم تحقيقها ام لا .

تتضمن عملية الاشراف مايلى :

(١) ارشاد المساعدين .
(٢) ابلاغ المساعدين بكافة المشاكل الهامة التى تصادف أداء عمليـــة المراجعة .
(٣) فحص العمل المنتهى .
(٤) ازالة ماقد ينشأ من اختلاف فى وجهات النظر بين أعضــــاء فريق المراجعة .

٢/٢/٣ أهداف الارشـــاد :

على الرغم من أن المعيار الاول من معايير العمل الميدانى قد استلزم ضرورة التخطيط الكاف والاشراف السليم ، الا أنه حتى صدور ارشاد المراجعة رقم (٢٢) كانت الملاحظة الوحيدة المرتبطة بالتخطيط هى مدى الارتبـــــاط بمزايا التعيين المبكر للمراجع .

وقد تم تحديد الحاجة الى مزيد من التوصيات التى تتضمن القواعـــــد المرشدة للتخطيط والاشراف ـ عندما تم العناية فى أوائل عام ١٩٧٠ بمجـال الرقابة على الجودة ، حيث قد تم الاعتراف بالسياسات والاجراءات المتعلقـة بهذه الرقابة على مكاتب المحاسبة القانونية فى ادارة عملية الممارسة والمزاولـــــة (انظر فقرة ١٠٠ـ٢٣٠) ، بالاضافة الى سياسات واجراءات المراجـع فى التخطيط والاشراف على مهمة المراجعة .

بوجه عام عند تطوير ارشادات معايير المراجعة تم الاهتمام بتحديد أهمية وجود اجابات وردود ملائمة على الاستفسارات التالية :

١ ــ ماهو التوثيق المطلوب للتخطيط فى كل ارتباط ؟ (برنامج أو برامج مراجعة مكتوبة) .

٢ ــ ماهو نوع المعرفة المطلوب من العميل ؟ (يجب أن يتم الفهم بشكل كاف للاحداث ، والعمليات المالية والممارسة العملية التى توثر جوهريا على القوائم المالية) .

٣ ــ كيف يجب أن يتم التعامل مع مشكلة عدم الاتفاق أو الاختلاف فى وجهات النظر الجوهرية التى قد تنشأ بين المساعدين ؟ (يجب أن يكون المساعدين على مقدرة على توثيق الاختلافات اذا أرادوا عدم اشتراكهم فى الحد من ذلك الاختلاف) .

بوجه عام يتناول هذا الارشاد التخطيط لعملية مراجعة متكررة لكل من القوائم المالية أو البيانات والمعلومات المالية الاخرى ، ومع هنا فقد يحتاج التخطيط لبعض عمليات المراجعة الجديدة الى دراسة أمور أخرى .

سوف يتم مناقشة هذه الامور بشئ من التفصيل فى الاجزاء التالية من هذا الفصل .

٣/٢/٣ المتطلبات الرئيسية : planning documentation

٣/٢/٣/١ توثيق عملية التخطيط :

عند قيام المراجع بتخطيط عملية المراجعة ، فانه يجب عليه أن :

(١) يضع خطة عامة متكاملة تحدد طبيعة ، وتوقيت ، ومدى اجراءات المراجعة التى يتعين أداوها .

(٢) اعداد برنامج مراجعة مكتوب (أو مجموعة برامج مراجعة مكتوبة) يتلاءم مع نطاق العمل المتوقع .

ويساعد التخطيط السليم على التأكد من أن الموضوعات الهامة في المراجعة قد نالت العناية المناسبة ، وان المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها ، وان العمل يتم في الوقت المناسب ، كما يساعدالتخطيط أيضا على الاستخدام الكفء لجهود المساعدين ، والتنسيق مع الاعمال المؤداه بواسطة مراجعين آخرين .

٢/٣/٢/٣ اعتبارات عملية التخطيط : planning consideration

عند تخطيط عملية المراجعة يجب أن يتم دراسة الموضوعات التالية :

١ ـ العميل Client

طبيعة أعمال وصناعة الشركة .

٢ ـ المحاسبة Accounting

السياسات والاجراءات المحاسبية للشركة .

٣ ـ طرق التشغيل processing methods

أى طرق التشغيل التى تستخدمها الشركة لاغراض التطبيقات والممارسات المحاسبية الجوهرية (ينظر قسم رقم ٣١٨) .

٤ ـ مخاطر الرقابة Control risk

المستوى المخطط لمخاطر الرقابة (ينظر قسم ٣١٩) .

٥ ـ الاهمية النسبية Materiality

وهى عبارة عن التقدير المبدئى للقيمة أو القيم التى سوف يتم اعتبارها جوهرية فى عملية المراجعة (ينظر قسم ٣١٢) .

٦ ـ المخاطر الاخرى Other risks

مجالات المراجعة المحتمل أن تسبب مشاكل أو تستلزم عناية غير عادية (ينظر قسم ٣١٢) .

أ) بنود القوائم المالية المحتمل أن تتطلب تعديل ٠

ب) الظروف المحتمل أن تستلزم تعديل فى اختبارات المراجعة ، على سبيل المثال عمليات الاطراف المرتبطة أو المخالفات الجوهرية المحتملة ٠

٧ ــ التقارير Reports

نوع التقارير التى يتم اصدارها على سبيل المثال تقارير خاصة بالالتزام باتفاقات القروض ٠

٣/٣/٤/٣ المعلومات والمعرفة المرتبطة بنشاط العميل وصناعته :

Knowledge of business and industry

يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بنشاط العميل ، وهيكله التنظيمى وعملياته بغرض فهم الاحداث والعمليات والممارسات التى لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، فيجب على المراجع أن يحصل على معلومات بخصوص الامور التالية :

١ ــ نوع نشاط العميل ٠
٢ ــ أنواع المنتجات أو الخدمات المرتبطة ٠
٣ ــ هيكل رأس المال ٠
٤ ــ الاطراف المرتبطة ٠
٥ ــ موقع نشاط المشروع ٠
٦ ــ طرق الانتاج والتوزيع ٠
٧ ــ طرق الاجور والمكافآت ٠

وتتضمن الامور المرتبطة بصناعة العميل التى يتعين على المراجع دراستها مايلى :

١ ــ الظروف الاقتصادية ٠
٢ ــ اللوائح الحكومية ٠

٣ ـ التغيرات التكنولوجيـة ٠
٤ ـ الممارسات المحاسبية الشائعة فى الصناعة ٠
٥ ـ الظروف المتنافسـة ٠
٦ ـ الاتجاهات والموءشرات المالية المتاحـة ٠

٣/٢/٣/٤ اجـراءات التخطيط :

عادة ما تتضمن اجراءات المراجع لاغراض التخطيط مايـلى :

١ ـ فحص سجلاته فى المنشأة ٠
٢ ـ اجراء المناقشات مع الاخرين فى المنشأة ٠
٣ ـ اجراء المناقشات مع موظفى العميل ٠

وكأمثلة على مثل هذه الاجراءات :

(١) فحص ملفات المراسلات ، أوراق العمل فى السنة السابقة ، الملفات الدائمة والقوائم المالية فى السنوات السابقة ٠

(٢) اجراء المناقشات مع موظفى المنشأة المسئولين عن أداء خدمات بخلاف المراجعة الى العميل ٠

(٣) الاستعلام والاستفسار عن مظاهر تطوير الاعمال الحالية التى توءثر فى الشركة ٠

(٤) الاطلاع على القوائم المالية الحالية المرحلية (أو الدورية) ٠

(٥) اجراء مناقشة مع الادارة وأعضاء مجلس الادارة أو لجنة المراجعة بخصوص نطاق وتوقيت عملية المراجعة ٠

(٦) دراسة مضامين النشرات والتعليمات الملائمة المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة بصفة خاصة النشرات الحديثة ٠

(٧) التنسيق مع موظفى العميل فى اعداد البيانات والجداول ٠

(٨) تحديد تدخل المستشارين والمتخصصين والمراجعين الداخليين ٠

(٩) تحديد توقيت لاداء مهمة المراجعــة •

فبالاضافة الى أهمية المعلومات عن نشاط العميل عند اعداد خطــة المراجـعة ، فان تلك المعلومات تساعد المراجع على تحديد النواحى التى تحتاج عناية خاصة للمراجـعة ، وكذلك تقييم مدى ملاءمة التقديرات المحاسبية وتقاريـر الادارة ، فضلا عن تكوين حكم شخصى سليم عن ملاءمة السياسات المحاسبية وكفاية الافصاح •

٣/٢/٣/ج الاشـــــراف : Supervision

أ ـ ارشاد المساعدين : Instructing assistants

يجب على المراجع المسئول الاخير عن عملية المراجعة القيام بابـــلاغ المساعدين عما يأتى :

(١) مسئولياتهم •
(٢) أهداف اجراءات المراجعة التى يجب أن يقوم باداوءها •
(٣) الامور التى قد توءثر على نطاق تلك الاجراءات على سبيل المثال :
أ ـ جوانب أنشطة الشركة الملائمة لتخصيص المساعدين •
ب ـ مشاكل المحاسبة والمراجعة المحتملة •
(٤) الحاجة الى لفت انتباههم تجاه المشاكل الجوهرية المرتبطة بالمحاســبة والمراجعة والتى تنشأ أثناء أداء عملية المراجعة •

ب ـ المـــدى : Extent

يعتمد مدى ودرجة الاشراف الضرورية على عدة عوامل هى :

(١) تعقيند الموضوع محل المراجعة •
(٢) موءهلات المساعدين •

جـ ـ <u>فحص عمل المساعدين</u> : Reviewing work

يجب أن يتم فحص عـمل كل مساعد لاغراض :

- تحديد ما اذا كان العمل قد تم أداوءه بشكل كاف ٠
- تقييم ما اذا كانت النتائج متسقة مع الاستنتاجات التى تم التعبير عنهـا أو ابداء الرأى عنها فى تقرير المراجع ٠

د ـ <u>عدم الاتفاق أو الاختلاف فيما بين المساعدين</u> Disagreements

اذا نشأ اختلاف فى وجهات النظر بين مساعدى المراجع بخصوص قضايا محاسبية أو مراجعة عند أداءهم عملية المراجعة ، يجب أن يتم الاتى :

(١) التشاور للوصول الى حل ذلك الخلاف ٠

(٢) توثيق عدم اتفاق مساعدى المراجع ٠

(٣) توثيق الاساس الذى ارتكز عليه الحل النهائى ٠

٤/٢/٣ <u>الاساليب الخاصة بالتطبيق</u> :

يعتمد مدى أو نطاق تخطيط المراجع على طبيعة العميل وخـبرة المراجع مع هذا العميل ، على سبيل المثال فان نظام التخطيط لمراجعة عميل جديد يعتبر أكثر اتساعا من نطاق التخطيط لمراجعة عميل قائم ٠ يجب على المراجع أن يقوم بدراسة مايأتى عند التخطيط لعملية المراجعة :

(١) الاقتصـاد

(٢) صناعة العميل

(٣) أعمال العميل

(٤) مستلزمات المنشأة

تلك العوامل سيتم مناقشتها فيما بعد ، هذا ولا تعتبر كافة هـذه العوامل ملائمة لكل عملية مراجعة ، تحدد حجم وتعقيد أنشطة شركة العميل أية تلك العوامل التى تعتبر ملائمة ٠

٣/٢/٤/١ الاقتصـــاد :

هناك بعض الظروف الاقتصادية التى توءثر جوهريا على الصناعـــة والانشطة الخاصة بالعميل • يجب أن يكون المراجع على علم بتلك الظـــروف كما يجب أن يقوم بدراستها عند التخطيط لعملية المراجعة • فيما يلى بعض من تلك العوامل الاقتصادية التى قد توءثر على أعمال العميل ومن ثم يجب أن يتم دراستها عند تخطيط عملية المراجعـة :

(١) معدلات الفائـدة •
(٢) معدلات البطالـة •
(٣) عرض الامـــوال •
(٤) معدلات سعر صرف العملات الاجنبية •
(٥) اتفاقات التجارة الدولية •
(٦) القوانين واللوائح الحكومية •
(٧) ظروف الاعمال العامة ـ التضخم ، الكساد أو الركود ،الانكماش•

٣/٢/٤/٢ صناعة العميـل :

عند تخطيط عملية المراجعة يجب على المراجع أن يكون عـلى عـلم بالظروف المحيطة بصناعة العميل ، يتمثل أهم العوامل التى يجب دراستها فيما يأتـى :

(١) النمو والنتائج المالية للصناعة •
(٢) الدورة الاقتصادية والطبيعة الموسمية لصناعة •
(٣) هل الصناعة ذات تكثيف فى العمالة أو تكثيف فى رأس المال ؟
(٤) ظروف العمالة المرتبطة بالصناعة :
ـ هل الصناعة مرتبطة بنقابة موحدة ؟
ـ هل الصناعة واجهت اضراب فى وقت حديث ؟
(٥) الممارسات المحاسبية للصناعة •

(٦) سلوك أسعار الصناعة وردود أفعال المستهلك تجاه التغيرات فى السعر.
(٧) حالة تكنولوجيا الصناعة .
(٨) ظروف المنافسة المرتبطة بالصناعة :
أ ـ عدد حالات الافلاس والاعسار أثناء السنة السابقة .
ب ـ عدد الشركات المنافسة الجديدة التى تم تنظيمها أثناء السنة المالية .

٣/٢/٤/٣ أنشطة العميل : Client's business

٣/٢/٤/٣/١ العميل الجديد : New Client

عند تخطيط عملية المراجعة ـ يجب على المراجع أن يكون لديه معرفة وادراك كاف باعمال العميل . بالنسبة للعميل الجديد فان المصادر الرئيسية للمعلومات تتمثل فى المناقشات مع المراجع السابق Predecessor ouditor والاستفسارات مع ادارة العميل .

فبالنسبة للعميل الجديد ـ يجب على المراجع أن يتعرف على العميل ويخطط لعملية المراجعة عن طريق اجراء التالى :

(١) الاتصال مع المراجع السابق (ينظر قسم ٣١٥) .
(٢) زيارة المكتب الادارى للعميل والمصانع الرئيسية .
(٣) فحص القوائم المالية للسنة السابقة بالاضافة الى القوائم المالية الدورية أو المرحلية للسنة الحالية والسابقة .
(٤) فحص تقرير المراجع على القوائم المالية فى السنة السابقة .
أ ـ هل هناك تطبيق فى النظام ؟
ب ـ هل توجد مظاهر لعدم التأكد ؟
جـ ـ هل تم التأكيد على أمور معينة ؟
د ـ هل امتنع المراجع عن ابداء رأيه أو أصدر رأى عكسى ؟
هـ ـ هل كان هناك تعديلات أخرى على التقرير المعيارى للمراجع؟
(٥) فحص عوائد ضريبة الدخل للسنة السابقة .

(٦) الحصول على نتائج الفحص الضريبى للمنشأة فى السنوات الحديثة .

(٧) فحص التقارير التى تم اصدارها الى الوكالات المختلفة ، على سبيل المثال البنوك والدائنين ، وبورصة الاوراق المالية .

الزيارة الى المكتب الادارى :

أثناء زيارة المكتب الادارى للعميل يجب على المراجع القيام بما يلى :

(١) مقابلة المسئولين الماليين والاداريين والحصول على/ أو تحديد الاتى:

أ ـ وظائف كل مسئول تنفيذى .

ب ـ المسئول التنفيذى عن عملية المراجعة .

ج ـ الخرائط التنظيمية .

د ـ المواقع والاهمية النسبية لكافة المكاتب والادارات ، والمخازن والمصانع .

هـ ـ الحصول على دليل للشركة أو مذكرة بهدف توفير معلومات تتعلق بما يلى :

١ ـ طبيعة ووصف منتجات الشركة .

٢ ـ طرق الانتاج والتوزيع .

٣ ـ هيكل الرقابة الداخلية (ينظر قسم ٣١٩) .

٤ ـ خريطة حسابات الاستاذ العام .

و ـ طرق تمويل أعمال الشركة .

ز ـ جدولة سداد القروض طويلة الاجل .

ح ـ أسماء البنوك والحسابات المفتوحة بكل بنك .

ط ـ جدول بأسماء المساهمين (فى الشركات الغير عامة) مع بيان المعلومات التالية :

١ ـ الاسماء .

٢ ـ العناوين .

٣ ـ أرقام الشهادة .

٤ ـ عدد الاسهم التى يحوزها كل مساهم .

٥ ـ وظيفة المساهم فى الشركة .

ك ـ شروط الشراء :

١ ـ شروط السداد ٠

٢ ـ هل يتم استخدام خطابات ائتمان للمشتريات الاجنبية ؟

ل ـ شروط المبيعات :

١ ـ شروط التحصيل ٠

٢ ـ هل يتم استخدام خطابات ائتمان للمبيعات الاجنبية ؟

م ـ وجود عمليات مالية مرتبطة بطرف أو على سبيل المثال :

١ ـ المشتريات والمبيعات ٠

٢ ـ القروض ٠

ن ـ جدول بكل الشركات الشقيقة والتابعة ٠

س ـ العملاء والموردين الذين تعتمد عليهم الشركة اقتصاديا ٠

ع ـ معظم موازين المراجعة الحديثة ٠

ف ـ الاستاذ العام ودفاتر القيد الاصلية :

١ ـ هل يتم تحديث الدفاتر المحاسبية أول بأول ؟

٢ ـ ماهى جودة السجلات المحاسبية ٠

ص ـ مدى مسئولية العميل عن اعداد التالى :

١ ـ ميزان المراجعة ٠

٢ ـ الجداول ٠

٣ ـ التسويات والاستحقاقات ٠

٤ ـ المصادقات ٠

٥ ـ تعليمات المخزون ٠

٦ ـ القوائم المالية ٠

٧ ـ عوائد ضريبة الدخل ٠

ق ـ جدول عملية المراجعة المقترح ، يتفق مع التواريخ المرتبطة بكل من :

١ ــ المخزون المادى ٠

٢ ــ جرد النقدية والاستثمارات فى الاوراق المالية ٠

٣ ــ ارسال المصادقات بالبريد ٠

٤ ــ بداية العمل الميدانى ٠

(٢) الحصول على نماذج ومستندات الشركة على سبيل المثال مايلى :

أ ــ طلبات الشراء ٠

ب ــ أوامر الشراء ٠

جـ ــ التصديقات على المبيعات ٠

د ــ أوامر المبيعات ٠

هـ ــ فواتير المبيعات ٠

و ــ أوامر الانتاج ٠

ز ــ طلبات الانتاج ٠

ح ــ ايصالات الاستلام ٠

ط ــ الشيكات ٠

ى ــ بطاقات الاجور والرواتب ٠

ك ــ مرتجعات المبيعابت والاشعارات ادائنة ٠

ل ــ مرتجعات المشتريات والاشعارات الدائنة ٠

(٣) فحص مجال العمل الذى سوف يخصص للمراجع ٠

(٤) اجراءات السير فى المجال المحاسبى ٠

أ ــ ملاحظة ظروف العمل ٠

ب ــ التقابل مع العاملين ٠

جـ ــ تحديد وظائف العاملين ٠

<u>الزيارة الي المصانع :</u>

أثناء الزيارة لمصنع العميل يجب على المراجع اجراء التالى :

١ ــ التقابل مع المشرف على المصنع ٠

٢ ـ اجراءات السير فى دورة الانتاج وملاحظة مايلى :

- التوقيع على الامر .
- طلب صرف المواد الخام .
- حركة الانتــاج .
- اتمام الانتــاج .
- تخزين المنتج التام .
- شحن المنتج للعميل .

٣ ـ توثيق تدفق الانتاج .

٤ ـ ملاحظة ظروف المصنع والمعدات والالات .

٥ ـ زيارة حجرة تخزين المواد الخام وملاحظة ظروف المخزون وفحص التالى:

أ ـ سجلات المخزون .

ب ـ تقارير الاستلام .

جـ ـ تقارير المخزون .

٣/٢/٤/٣/٢ <u>أعمال العميل المستمر</u> :

يقوم المراجع بالحصول على المعلومات المرتبطة بالعميل المستمر من المصادر التاليــة :

١ ـ الملف الدائم للعميل .

٢ ـ أوراق العميل للسنة السابقة .

٣ ـ فريق المراجعة للسنة السابقة .

٤ ـ موازنات العميل للسنة الحالية .

٥ ـ القوائم المالية الدورية (المرحلية) للعميل فى السنة الحالية .

٦ ـ الاعضاء الذين لهم مهمات مهنية مع العميل أثناء السنة . حيث تتضمن تلك المهام مايلى :

أ ـ فحص القوائم المالية الدورية أو المرحلية .

ب ـ تخطيط ضريبة الدخل .

جـ ــ النظم والخدمات الاستشارية الاخرى •

٧ ــ مناقشات مع ادارة العميل •

المناقشات مع ادارة العميل :

يجب أن يقوم الشريك المسئول عن عملية المراجعة بالاضافة الى العنصر الاستشارى الذى سيشرف على عملية المراجعة بزيارة العميل قبل بداية عملية المراجعة لتحديد مايلى :

١ ــ التغير فى خط المنتج •
٢ ــ اضافة أو الغاء مصانع أو مخازن •
٣ ــ اضافة اقسام ادارية جديدة •
٤ ــ شراء شركات تابعة •
٥ ــ وجود أطراف مرتبطة جديدة أو مستمرة •
٦ ــ التغيرات فى طرق الانتاج أو التوزيع •
٧ ــ التغيرات فى مصادر التمويل •
٨ ــ التغيرات فى نظام الرقابة الداخلية •
٩ ــ اقتناء معدات جديدة مثل الحاسبات الالكترونية •
١٠ــ التغيرات فى الموظفين الرئيسيين •
١١ــ ارتباطات طويلة الاجل ،على سبيل المثال :
أ ــ عقود التأجير •
ب ــ عقود الاستخدام أو التوظيف •
١٢ــ اختيار خطط لمكافأة العاملين •

أثناء عملية المناقشة مع الادارة يجب أن يتم مناقشة نفس البنود المرتبطة بالعميل الجديد مع العميل المستمر أيضا ، وتتضمن هذه البنود مايلى :

١ ـ توقيت عملية المراجعة •
٢ ـ ظروف عمل المراجع •
٣ ـ مشاركة العميل •

٣/٢/٤/٤ متطلبات المنشأة :

بعد أن يقوم المراجع بالحصول على معرفة بالعميل ، والاتفاق معه بخصوص توقيت عملية المراجعة ومشاركة العميل فيها ، يجب أن يقوم المراجع باجراء التالى :

١ ـ الحصول على خطاب تعاقد (اتفاق مبدئى مكتوب بين المراجع والعميل يحدد المهمة الواجب أدائها والمسئوليات التى سيتحملها كل منهما) •

٢ ـ تقدير مستلزمات المراجعة من المحاسبين المطلوبين لاداء المهمة •

٣ ـ اعداد خطة المراجعة •
٤ ـ اعداد موازنات الوقت
٥ ـ تقييم مخاطر المراجعة

مستلزمات فريق العمل :

وتتضمن تلك المتطلبات مايلى :
١ ـ عدد أعضاء فريق العمل - المطلوبين لاداء عملية المراجعة •
٢ ـ المستويات المطلوبة لاعضاء فريق العمل : مشرف ـ مدير ـ مراجع أول ـ مراجع ثان ـ مرجع تحت التمرين •
٣ ـ توقيت الحاجة الى فريق العمل :
أ ـ عمل فى نهاية السنة ـ مثل ملاحظة المخزون وجرد النقدية والاوراق المالية وارسال المصادقات بالبريد •

ب ـ بداية العمل الميدانى •

جـ ــ أثناء العمل الميدانى ٠

٤ ــ عدد أعضاء فريق العمل الذين قاموا بعملية المراجعة السابقة للعميل ٠

٥ ــ الخبرة المطلوبة لفريق العمل :

أ ــ الضرائب ٠

ب ــ الاحصاء ٠

جـ ــ تطبيقات الحاسب الالكترونى ٠

د ــ الالمام بالصناعة ٠

اعداد خطة المراجعـــة: Preparation of audit plan

توفر خطة المراجعة الاطار العام لتصميم اجراءات المراجعة التفصيلية التى يجب أن يتم اجراؤها أثناء عملية المرجعة ، تتضمن خطة المراجعـــــة عادة مايـــلى :

١ ــ حساباتالقوائم المالية تتضمن مايلى :

أ ــ الاهمية النسبية لارصدة الحسابات المتوقعة ٠

ب ــ الخطر الملازم لكل حساب ٠

٢ ــ الانواع الجوهرية للعمليات المالية للعميل ٠

٣ ــ التقييم المبدئى لمخاطر الرقابة الداخلية ٠

٤ ــ اختبارات التحقق الاساسية المخططة ٠

٥ ــ الاعتماد المخطط على خبراء المنشأة ٠

٦ ــ موازنات الوقت المخطط ٠

موازنـــات الوقت : Time budgets

تشير موازنات الوقت الى الوقت المخصص لكل مظهر أو جانب منجوانب عملية المراجعة بالاضافة الى الوقت الذى سيستغرقه كل مستوى من أعضاء فريق العمل لاداء مهمة المراجعة المحددة ٠ يجب أن يتم دراسة العوامل التاليـــة

المرتبطة باعداد موازنات الوقـــت :

١ ـ التقييم المبدئى لمخاطـر الرقابة الداخلية ٠

٢ ـ مستويات الاهمية النسبية لعملية المراجعة ٠

٣ ـ موازنة الوقت فى السنة السابقة وعلاقتها بالوقت الحالى ٠

٤ ـ المجالات الرئيسية لعملية المراجعة ٠

الفصل الرابع

مخاطر المراجعة والاهمية النسبية
فى أداء عملية المراجعة
Audit risk and materiality
in conducting an audit

١/٤ التاريخ الفعال ومجالات التطبيق والتعريفات الاساسية :

تتمثل النشرة الاصلية فى ارشاد معايير المراجعة رقم (٤٧) الــذى أصدره المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين (قسم ٣١٢) فى ديسمبر ١٩٨٣ ويعتبر التاريخ الفعال لهذا الارشاد فى مراجعة القوائم المالية عن الفترات التى تبدأ بعد ٣٠ يونيو ١٩٨٤ ٠

ويمكن تطبيق هذا الارشاد على عمليات مراجعة القوائم المالية طبقــا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها (يتم تطبيق مستلزمات محــددة لتخطيط اختبارات المراجعة وتقييم نتائج هذه الاختبارات) ٠

يتضمن هذا الارشاد تعريفات المصطلحات الاساسية التالية :

مخاطر المراجعــة :

تعرف مخاطر المراجعة فى ابداء المراجع لرأى غير سليم عن معلومــات مالية تتضمن تحريفا جوهريا ، كما هو الحال عندما يبدى المراجع رأيا غــير متحفظ على قوائم مالية دون أن يعلم بأنها محرفة جوهريا ٠

بعبارة أخرى هى تلك المخاطر التى قد تجعل المراجع يفشل ــ دون أن يعلم ــ فى تعديل رأيه بشكل ملائم عن قوائم مالية تتضمن تحريفــا جوهريا ٠ تتكون مخاطر المراجعة سواء عن مستوى رصيد الحساب أو مجموعة العمليات المالية من مخاطر حتمية أو ملازمة ، مخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف٠ (وهى لا تتضمن مخاطر الاعمال ، القرارات غيــر

الملائمة لاعداد التقرير غير المرتبطة باكتشاف وتقييم الاخطاء أو الاستنتاج الخاطئ بأن القوائم المالية قد حرفت جوهريا) .

مخاطر الاعمال : Business risk

هى عبارة عن احتمال الخسارة المرتبطة بالممارسة المهنية للمراجع نتيجة التغاضى أو نشر غير ملائم أو أية أحداث أخرى تنشأ بالارتباط بقوائم مالية تم فحصها أو ابداء رأى بتقرير عنها . (لايتم تضمين تلك المخاطرة فى مخاطر المراجعة ، لا تسمح مخاطر الاعمال المنخفضة لاداء اجراءات أقل توسعا من تلك التى قد تكون ملائمة فى ظل معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها) .

يلاحظ أن اصطلاح مخاطر الاعمال لايستخدم فى الارشادات أو التوصيات عن معايير المراجعة SAS ، ولكنه يعتبر مفهوم تم وصفه حسب الشرح المتقدم .

التحريف : Mistatement

هو عبارة عن كافة الاخطاء أو المخالفات (تم شرح هذه الاصطلاحات فى الارشاد رقم ٥٣ قسم رقم ٣١٦) .

المخاطرة الحتمية المتأصلة أو الملازمة : Inherent risk

يقصد بالمخاطر الحتمية أو المتأصلة أو الملازمة هى تلك المخاطر المرتبطة بقابلية رصيد حساب معين أو مجموعة معينة من العمليات للتحريف الذى قد يكون جوهريا فى ظل افتراض عدم وجود سياسات واجراءات رقابة داخلية .

تنتج تلك المخاطر من حدوث تحريف جوهرى ملازم لطبيعة رصيد الحساب أو نوع العمليات ـ سواء كان التحريف جوهريا فى حد ذاته أو عندما يضاف الى غيره من تحريف فى أرصدة حسابات أخرى أو أنواع أخرى من العمليات ـ فى ظل افتراض عدم وجود نظام رقابة داخلية تحكمها .

فتلك المخاطر مرتبطة بنشاط المنشأة ، وظروف التشغيل بها ، كذلك طبيعة رصيد الحساب أو نوع العمليات ، فمثلا الحسابات التى تعتمد الى حد كبير على تقدير الادارة ، أو تلك التى يصعب حسابها كالتقديرات المحاسبية المعقدة ، أو تلك التى تمثل أصولا ذات قيمة كبيرة ومن السهل نقلها مثل المجوهرات أو تلك التى تكون عرضة أكثر لتغير الطلب عليها ، أو للتغير التكنولوجي مما يؤثر على قيمتها • كل هذه الحسابات تنطوى على مخاطر حتمية ولازمة ومتأصلة أكثر من غيرها من الحسابات •

<u>مخاطر الرقابة</u> : Control risk

هى عبارة عن مخاطر أن التحريف الجوهرى التى يمكن أن تحدث فى التأكيد لن يتم منع حدوثها أو اكتشافها على أساس زمنى عن طريق سياسات واجراءات هيكل الرقابة الداخلية للشركة •

وبعبارة أخرى هى مخاطر حدوث تحريف فى رصيد حساب ما أو فى نوع معين من العمليات والذى قد يكون جوهريا فى حد ذاته أو اذا أضيف الى غيره من أخطاء فى أرصدة حسابات اخرى أنو انواع أخرى من العمليات، وأنه لن يتم منع حدوث هذا التحريف أو اكتشافه فى الوقت الملائم عن طريق نظام الرقابة الداخلية •

<u>مخاطر الاكتشاف</u> : Detection risk

هى تلك المخاطر المرتبطة بأن المراجع لن يكتشف تحريف جوهرى يعتبر موجود فى تأكيد معين • (المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة موجودان بشكل مستقل عند مراجعة القوائم المالية ، ترتبط مخاطر الاكتشاف باجراءات المراجع ذاته ويمكن تغييرها باختياره ورغبته) •

بعبارة أخرى تشير تلك المخاطر الى أن اجراءات المراجعة المحددة عن طريق المراجع لن تكشف تحريفا جوهريا فى رصيد حساب ما أو نوع معين من العمليات ، وقد يكون هذا التحريف جوهريا فى حد ذاته أو اذا أضيف

الى غيره من التحريف فى ارصدة حسابات أخرى ، أو أنواع أخـرى مـــــن العمليـات .

<u>التحريف المحتمل</u> : Likely misstatement

التقدير الافضل للمراجع لاجمالى التحريفات فى ارصدة الحســـاب أو مجموعة معينة من العمليات محل الفحص .

<u>التحريف المعروف</u> : known misstatement

قيمة التحريفات المحددة بشكل محدد عن طريق المراجع .

<u>الاهمية النسبية</u> : Materiality

هذا الاصطلاح الرئيسى لن يتم تعريفه صراحة فى هذا القسم، فيمايلى عدد من الملاحظات الهامة المرتبطة بمفهوم الاهمية النسبية :

١ ــ يتم تحريف القوائم المالية جوهريا عندما تتضمن تحــريفات ذات تأثير هام وكــاف ــ سواء فى المستوى الفردى أو فى المستوى الاجمالى ــ على هذه القوائم الامر الذى يجعل تصويرها وعرضها يتم بشكل غـــير عادل وصادق طبقا لمعايير المراجعــة المقبولة والمتعارف عليها .

٢ ــ عند التوصل الى رأى يرتبط بما اذا كان أثر التحريفات ــ سواء عند المستوى الفردى أو الاجمالى ــ يعتبر جوهريا ، يجب على المراجــع أن يقوم بدراسة طبيعة وقيمة تلك التحريفات بالارتباط بطبيعة وقيمــة البنود الاخرى فى القوائم الاخرى موضع المراجعة .

تلك الملاحظات قد يتم المزج والجمع بينها لتحديد : ان بند معيــن يعتبر جوهريا عندما تكون طبيعته وقيمته بالمقارنة بطبيعة وقيمة بنود أخرى فى القوائم المالية هامة وتؤثر بشكل كاف ودرجة كبيــرة على عدالة وصدق تصويــر وعرض القوائم المالية بالاتساق مع مبادئ المحاسبــة المقبولة والمتعارف عليها .

على ذلك فان مفهوم الاهميـة النسبية يشير الى حجم التحريـف أو طبيعته ، فى البيانات المالية سواء للتحريف الواحد أو لمجموع التحريفات ـ والذى من المحتمل فى ضوء الظروف المحيطة ان يكون له تاثير على قرار أو حكم الشخص المعقول الذى يعتمد مثل هذه القوائم المالية .

العلاقات المتداخلة لمكونات مخاطر المراجعة :

لابد أن تكون العلاقة بين ناتج تركيب درجتى المخاطر الحتمية (أو الملازمة) ومخاطر الرقابة وبين مخاطر الاكتشاف التى يحددها المراجع ـ علاقـة عكسية ـ فعلى سبيل المثال اذا اعتقد المراجع أن المخاطر الحتمية ومخاطـر الرقابة مرتفعة فيجب أن تكون مخاطر الاكتشاف المقبولة منخفضة . لكى تنخفض مخاطر المراجعة الى مستوى مقبول ، ومن جهة أخرى فانه عندما تكون المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة منخفضة ، فيجب أن تكون مخاطر الاكتشاف المقبولـة مرتفعة ، لكى تنخفض مخاطر المراجعة الى مستوى مقبول ، وفى كـلا الحالتين فان طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التحقق يجب أن تؤخذ فـى الاعتبار للوصول الى مستوى مقبول من مخاطر عدم الاكتشاف .

٤ / ٢ أهداف الارشـاد :

يوفر ارشاد معيار المراجعة SAS رقم (٤٧) الاطار العام لدراسـة مخاطر المراجعة والاهمية النسبية بهدف تخطيط اجراءات عملية المراجعـة وتنفيذها وتقييم نتائج هذه الاجراءات ، لايستلزم هذا الارشاد صراحة التحديد الكمى أو التوثيق لايا من الحكم الشخصى للمراجع المرتبط بالاهمية النسبية أو دراسة المراجع لمخاطر المراجعة . مع ذلك فان هذا الارشاد يوضح كيف أن دراسة الاهمية النسبة ومخاطر المراجعة يجب أن تؤثر على تخطيـط اجـراءات وتقييم نتائجها .

٤/٢/١ خلفيـة عامة :

فى عام ١٩٧٥ قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بنشر مذكرة جدلية حول الاهمية النسبية ، وبينما يقترب مشروع المجلس FASB مـن الاكتمال كان هناك توقع معين بأن المجلس سيقوم بتكوين ارشاد كمى عن الحكم الشخصى للاهمية النسبية • لذلك فقد بدأ مشروع معايير المراجعة فى عـام ١٩٧٩ فى دراسة كيف ان الارشاد الذى قد تم تكوينه كمعايير محاسبية سوف يؤثر على الحكم الشخصى للمراجع فى تخطيط عملية المراجعة وتقييم تصويـر وعرض القوائم المالية • وقد استخلص مجلس معايير المحاسبة المالية نتيجـة مؤداها أنه ليس هناك معايير كمية عامة يمكن تحديدها • فى عام ١٩٨٠ قام مجلس معايير المحاسبة المالية باصدار قائمة عن مفهوم المحاسبة المالية رقم (٢) تدور حول الخصائص الوصفية للبيانات المحاسبية • تضمنت تلك القائمة التعريف التالى للاهمية النسبية :

" حجم الاسقاط أو التحريف فى المعلومات المحاسبية الذى يجعل من المراجع -- فى ضوء الظروف المحيطة -- ان يتغير أو يتأثر الحكم الشخصى للمستخـدم العادى الذى يعتمد على هذه المعلومات بهذا الاسقاط أو التحريف " .

اعترف كل من ارشاد معايير المراجعة رقم (٤٧) ، وقائمة مفاهيـم المحاسبة المالية رقم (٢) بكل من الاعتبارات الكمية والوصفية .

٤/٢/٢ مفهوم الاهمية النسبية :Audit concept of materiality

عندما فشل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فى تحديد ارشاد كمى ، فان مجلس معايير المراجعة Auditng Standards Board قرر أن يستمر مع المشروع ويقوم بحل عديد من المشاكل المرتبطـة به ، أحد تلك المشاكل تركزت فيما اذا كان هناك مفهوم مختلف للاهميـة النسبية فى المراجعة عن المفهوم المحاسبى للاهمية النسبية الصادر عن مجلـس معايير المحاسبة المالية

ارشاد معايير المراجعة رقم (٤٧) لم يترافع عن القضية مباشرة، مع ذلك فان دراسة الاهمية النسبية في الحكم الشخصي فى المراجعة يؤيد وجهة النظر الخاصة بان الاهمية النسبية فى المراجعة ترتبط بالمفهوم المحاسبى للاهمية النسبية ولكنه يمكن تمييزه بشكل خاص اذا ما استخدم فى عملية التخطيط • ارتبط الارشاد بتلك النقطة بتحديد أن دراسة المراجع للاهمية النسبية يتأثر باحساسه وادراكه لاحتياجات الشخص المعتدل الذى سوف يعتمد على القوائم المالية المالية • على النقيض من ذلك فان مجلس معايير المحاسبة المالية عرف الاهمية النسبية كعنصر يعتمد على احتياجات مثل هذا الشخص •

وقد نص الارشاد رقم (٤٧) على أن :

" يخطط المراجع عملية المراجعة للحصول على ضمان وتأكيد معقول باكتشاف التحريفات التى يعتقد انها يمكن أن تكون كبيرة بشكل كاف ، أو جوهرية كميا سواء على المستوى الفردى أو الاجمالى للقوائم المالية • تعتبر الاهمية النسبية فى مجال التخطيط مقياسا ومعيارا على فعاليةاجراءات المراجعة، حيث يستخدمها المراجع كمقياس كمى لدرجة فعالية اجراءات المراجعة التى من شأنها اكتشاف التحريفات (سواء على المستوى الفردى أو الاجمالى) التى سوف تزيد عن قيمة معينة من الجنيهات والتى يمكن اعتبارها جوهرية بالنسبة للقوائم المالية •

أما استخدام الاهمية النسبية فى مرحلة تقييم عملية المراجعة يعتبر وثيق الصلة بمفهوم الاهمية النسبية المحدد عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية • وقد لاحظ الارشاد رقم (٤٧) أن " كنتيجة لتفاعل الاعتبارات الكمية والوصفية فى الحكم الشخصى للاهمية النسبية ، فأن تحريفات القيم الصغيرة نسبيا التى يتم اكتشافها عن طريق المراجع يمكن أن يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية " •

٣/٢/٤ قضايا حول الاهمية النسبية في المراجعة :

Issues on materiality in auditing

هناك عديد من القضايا التى استهدف الارشاد رقم (٤٧) حلهــا ، أهمهـا :

أ ـ هل يحتاج المراجع أن يقدر قيمة وحيدة مؤثرة وجوهريـــة للقوائم المالية عند بداية عملية المراجعة ،ويقوم صراحة بربط تلك القيمـــة الوحيدة الجوهرية بأرصدة الحساب الفردية فى اجراءات التخطيط ؟

الاجابة المختصرة والمفيدة على هذا السؤال تعتبر بالنفى ، مع ذلك فقد يقدر المراجع بشكل عادى القيمة الوحيدة والجوهرية للقوائـــم الماليـة كوحدة واحدة Financial statement taken as a whole حيث أن معظم التحريفات تؤثر على كل من الميزانية العمومية وقائمة الدخـــل ، واستخدام المقدار الاصغر الذى سيكون جوهريا الى أحد هاتين القائمتينالمدخل العملى الوحيد ، ذلك المقدار لا يتعين بالضرورة أن يتم تحديده كميـــا أو توثيقه ، كما قد لاينبغى أن يتم ربطه صراحة بأرصدة الحساب الفـــردى ، مع ذلك فهو يعد الوسيلة العملية الوحيدة لتنفيذ واستخدام الحكم الشخصـــى المرتبط بالاهمية النسبية .

ب ـ هل تؤثر مخاطر الاعمال Business risk (الخسارة أو الضرر المحتمل نتيجة الممارسة المهنية للمراجع) علـــى نطاق اجــراءات المراجعة ؟

لاشك أن العميل الذى يتميز بأنه ذو مخاطرة (نتيجة عدة أمـــور أهمها احتمال التقاضى المتزايدة أو النشر غير الملائم) يؤدى الى زيادة نطاق عملية المراجعة ، مع ذلك فاذا قام المراجع بتقييم مخاطر الاعمال بشكـــل منخفض ، فليس من الملائم أن يتم أداء اجراءات أقل توسعا عن تلك الـــتى تعتبر ملائمة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، مع ذلـــك

فاذا قام المراجع بتقييم مخاطر الاعمال بشكل منخفض ، فليس من الملائم أن يتم أداء اجراءات أقل توسعا من تلك التى تعتبر ملائمة طبقا لمعايير المقبولة والمتعارف عليها ، مع ذلك يجب على المراجع أن يقوم بتقييم المخاطر الحتمية أو الملازمة ، حيث أن كثير من العوامل المؤثرة على تلك المخاطر أيضا تؤثر على مخاطر الاعمال .

جـ - كيف تؤثر معقولية التقديرات المحاسبية Accounting estimates على تقييم المراجع على ما اذا كانت القوائم المالية قد حرفت جوهريا أم لا ؟

أعتقد بعض المراجعين (قبل نشر الارشاد رقم ٤٧) بأن تقييم التقديرات المحاسبية يجب أن تتم دراسته بشكل منفصل ومستقل عن التحريفات المعروفة نتيجة الذاتية المرتبطة والملازمة لهذه التقديرات .

أيضا كان هناك اختلاف فى وجهات النظر المرتبطة بما اذا كان الاختلاف بين تقدير العميل وأفضل تقدير للمراجع يجب أن يتم اعتباره تحريفا أم لا . اتجه ارشاد المراجعة رقم (٤٧) نحو التمسك بأن قيمة التحريف فى تقدير معين يجب أن يتم قياسه عن طريق الفرق بين تقدير العميل وأقرب نهاية لمدى معقولية المراجع ، ويجب أن يتم ربط ذلك التحريف بتحريفات أخرى معروفة أو محتملة Other known and likely misstatements عند تقييم ما اذا كانت القوائم المالية قد حرفت جوهريا أم لا .

على سبيل المثال اذا كان تقدير العميل لحسابات المدينين غير القابلة للتحصيل يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، وان المراجع يعتقد بأن التقدير المعتدل سيتراوح مابين ١٢٠٠٠ جنيه - ١٥٠٠٠ جنيه . من ثم فان قيمة التحريف المقدرة تبلغ ٢٠٠٠ جنيه والذى يتم الربط بينه وبين تحريفات أخرى محتملة لم يتم تصحيحها . لا يحتاج المراجع أن يستخدم النقطة الوسطى للمدى ، مع هذا فاذا ماكانت تقديرات العميل مختلفة تماما عن نفس اتجاه أفضل تقديرات للمراجع ، فان المراجع يجب أن يدرس احتمال تحيز الادارة .

د — كيف تؤثر معرفة المراجع بالتحريفات غير الجوهرية والتى لم يتم تصحيحها Uncorrected immaterial misstatements فى القوائم المالية للفترات السابقة على دراسة المراجع للاهمية النسبية فى التخطيط والتقييم فى المراجعة الحالية ؟

لم يأخذ الارشاد رقم (٤٧) أى موقف حاسم عن كيفية دراسة التحريفات عن الفترة السابقة عند تخطيط عملية المراجعة الحالية ، من الواضح أن مثل تلك التحريفات لايجب أن يتجاهلها المراجع على الرغم من أن معالجتها المحاسبية — اذا ماتم تصحيحها — لم يتم التعامل معها صراحة فى النشرات المحاسبية ، حيث تجدر الاشارة الى أن تجميع التحريفات غير الجوهرية والتى لم يتم تصحيحها فى الميزانية العمومية يمكن أن تصبح جوهرية . أيضا ينصح المراجع بأن يقوم بدراسة طبيعة (سبب) وقيمة مثل هذه التحريفات فى اجراءات التخطيط . فاذا ماكانت التحريفات عن الفترة السابقة تؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية ، فان المراجع يجب أن يقوم بتجميع التحريفات عن الفترة السابقة مع التحريفات المحتملة غير المصححة لدراسة ما اذا كانت القوائم المالية محرفة جوهريا أم لا ، مع ذلك فان المعايير الخاصة بتقرير متى تؤثر مثل تلك التحريفات على القوائم المالية — لم يتم تحديدها بعد .

هـ — هل يجب أن يتم استخدام الحكم الشخصى المرتبط بالاهمية النسبية (المطبق فى تخطيط اجراءات المراجعة) فى تقييم القوائم المالية ؟

بالطبع لا ، حيث أن تقييم ما اذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة والمحرفة جوهريا يمكن أن تتأثر عن طريق اعتبارات وصفية بالاضافة الى معلومات أخرى تم الحصول عليها أثناء المراجعة أم لا .

٣/٤ المتطلبات الرئيسية :

يجب أن يقوم المراجع بدراسة كل من مخاطر المراجعة والاهمية النسبية معا فى :

١ ــ تخطيط عملية المراجعة وتصميم اجراءات المراجعة •

٢ ــ تقييم ما اذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة تم عرضها بشكل صادق طبقا لمبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٤/٣/١ التخطيط على مستوى القوائم المالية : Planning-Financial statement level.

٤/٣/١/١ مخاطر المراجعة : Audit risk

يتم تخطيط عملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة فى مستوى منخفض بشكل يتلاءم مع اصدار الرأى فى القوائم المالية •

ويلاحظ أن هذا الارشاد ينص على أن مخاطر المراجعة قد يتم دراستها على أساس كمى أو غير كمى ، مع ذلك فعند مستوى القوائم المالية فان الدراسة الكمية الموضوعية لا تعتبر ذات جدوى فى الواقع •

٤/٣/١/٢ الاهمية النسبية : Materiality

يتم تخطيط عملية المراجعة لاعطاء اعتبار للحكم الشخصى المبدئى للمراجع عن مستويات الاهمية النسبية ، عادة مايقوم المراجع بدراسة الاهمية النسبية لاغراض التخطيط على أساس أصغر مستوى اجمالى للتحريف الذى يمكن أن يتم اعتباره جوهرى لاى من بنود القوائم المالية •

يلاحظ أن هذا القسم ينص على أن الحكم الشخصى للاهمية النسبية قد يكون كميا أو قد يكون غير كميا ، مع ذلك فان الطريقة العملية الوحيدة لاستخدام الاهمية النسبية فى التخطيط هى أن يتم تخفيض الحكم الشخصى الى قيمة نقدية وحيدة محددة •

أ ــ ليس من الناحية العملية أن يتم تصميم اجراءات لاكتشاف التحريفات الجوهرية كميا ، مع ذلك يجب على المراجع أن يكون يقظ لمثل هذه التحريفات •

ب ـ اذا تم دراسة الاهمية النسبية فى عملية التخطيط قبل أن يتم اعداد القوائم المالية محل المراجعة أو اذا كان يمكن أن يتوقع لمثل هذه القوائم بشكل معقول أن تتطلب تعديلات جوهرية فان الحكم الشخصى المبدئى يمكن أن يتأسس على مايلى :

- قوائم مالية مرحلية أو دورية .
- قوائم مالية لاحد الفترات السنوية السابقة (أو أكثر) ، مع ذلك يجب أن يتم الاعتراف بأغلب التغيرات فى ظروف المنشأة ، وصناعاتها واقتصادياتها .

٤/٣/١/٣ تحريفات الفترة السابقة : Prior period misstatements

عند تخطيط اجراءات المراجعة ، يتم دراسة طبيعة سبب (اذا كان معروفا) ومقدار التحريفات التى يكون المراجع على علم بها من مراجعة القوائم المالية عن الفترة السابقة .

التخطيط على مستوى رصيد الحساب أو مجموعة العمليات المالية :

Planning account balances or class of transaction level

٤/٣/٢/١ الاهمية النسبية : Materiality

يتم تصميم اجراءات المراجعة لاكتشاف التحريفات التى يعتقد المراجع أنها تعتمد على الحكم المبدئى للاهمية النسبية ـ التى يمكن أن تكون جوهرية عندما يتم تجميعها مع التحريفات فى الارصدة الاخرى أو مجموعة أخرى من العمليات للقوائم المالية كوحدة واحدة .

يلاحظ أن ذلك الارشاد لاحظ أن بعض المراجعين لاغراض التخطيط يقومون صراحة بتقدير الحد الاقصى لمقدار التحريف فى الرصيد أو مجموعة العمليات التى تدمج مع التحريفات فى الارصدة أو مجموعة العمليات الاخرى

يمكن أن توجد بدون أن تؤدى الى جعل القوائم المالية محرفة جوهريـــا ، وان هناك مراجعين آخرين لايقوموا صراحة بتقدير مثل ذلك التحريف ، فـى الارشاد رقم (٣٩) عن معايير المراجعة SAS No. 39 المرتبطة بمعاينـة المراجعة audit sampling يطلق على الحد الاقصى لقيمة التحريف باصطلاح التحريف المقبول والمسموح به tolerable misstatement

٢/٢/٣/٤ مخاطر المراجعة: Audit risks

يجب أن يسعى المراجع الى تقييد مخاطر المراجعة عند مستوى الرصيـد الفردى أو مجموعة العمليات بطريقة معينة من شأنها تمكين المراجع ــ عنـد اتمام المراجعة ــ من ابداء رأيه فى القوائم المالية كوحدة واحـدة عند مستوى منخفض ملائم لمخاطر المراجعة .

أ ــ تتكون مخاطر المراجعة عند مستوى رصد الحساب أو مجموعة العمليات من :

(١) المخاطر (تتكون من المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابـــة) الخاصة بأن رصيد الحساب أو مجموعة العمليات تشمل تحريفا يمكن أن يكـون جوهريـا عند تجميعه مع تحريف فى أرصدة أو مجموعة عمليات أخرى مرتبطـة بالقوائم المالية .

(٢) المخاطر (مخاطر الاكتشاف) الخاصة بأن المراجـع لـن يكتشف مثل هذا التحريف .

ب ــ يجب ان ينوع المراجع مخاطر الاكتشاف بالاستجابة الى تقييم المخاطر الحتمية أو الملازمة ومخاطر الرقابة .

(١) كلما قلت المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة التى يعتقد المراجـع بأنها موجودة ، كلما زادت مخاطر الاكتشاف التى يمكن أن يقبلها .

(٢) كلما زادت المخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة التى يعتقد المراجع أنها موجودة ، كلما قلت مخاطر الاكتشاف التى يمكن أن يقبلها •

يلاحظ أن هذا الارشاد قد أشار الى أن مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد الحساب أو مجموعة العمليات يمكن أن يتم تقييمها فى صورة كمية على سبيل المثال نسب مئوية او فى صورة وصفية تتراوح بين مدى معين على سبيل المثال من حد أدنى الى حد أقصى معين •

جـ ـ تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة يمكن أن يكون بشكل منفصل أو بشكل مدمج • حيث قد يتأسس التقييم على استخدام وسائل مثل قوائم الاستقصاء ، قوائم مراجعة ، تعليمات أو تعميمات مشابهة ، وفى حالة مخاطر الرقابة فان فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية ونتائج أداء اختبارات ملائمة للالتزام بتلك النظم الرقابية •

يلاحظ أن أى تقييم عند أقل من الحد الاقصى للمخاطر يتطلب أن يؤيد بأساس ملائم •

د ـ ليس من الملائم أن يتم الاعتماد تماما على تقييم المخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة واستبعاد اجراء اختبارات التحقق الاساسية لارصدة الحساب أو مجموعة العمليات حيث قد تكون التحريفات الموجودة جوهرية عندما يتم جمعها مع تحريفات فى أرصدة أو مجموعة عمليات أخرى •

٤/٣/٣ تقييم نتائج عملية المراجعة :Evaluating audit findings

٤/٣/٣/١ تجميع التحريفات : aggregating misstatements

يجب أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات التى لم تقم المنشأة بتصحيحها بطريقة تمكن المراجع من دراسة ما اذا قد حرفت القوائم المالية ككل جوهريا أم لا (بالارتباط بقيم فردية أو مجاميع جزئية أو باجماليات فى القوائم المالية) •

أ - يجب أن يتضمن التجميع تحريف محتمل بالاضافة الى تحريف معروف ،يتكون التجميع من :

(١) تحريف متوقع من عينات مراجعة التحقق وتحريف معروف فى تطبيقات بخلاف المعاينة Non sampling application

(٢) الاختلافات بين أى قيم مقدرة فى القوائم المالية والتى يعتقد المراجع بأنها غير معقولة وأقرب التعديلات المعقولة .

(٣) تحريفات فترة سابقة لم يتم تصحيحهاوالتى توثر على القوائم المالية للفترة الحالية .

ب - أيضا توثر الاعتبارات الوصفية على المراجع فى التوصل الى رأى عما اذا كانت التحريفات جوهرية أم لا .

جـ - ليس من الجدوى (عند تخطيط عملية المراجعة) أن يتم توقع كافة الظروف التى قد توثر بشكل كامل على الحكم الشخصى بشأن مستويات الاهمية النسبية فى تقييم نتائج عملية المراجعة عند اتمام عملية المراجعة ، لذلك فان الحكم الشخصى المبدئى بشأن مستويات الاهمية النسبية سوف يختلف عن الحكم الشخصى الخاص بمستويات الاهمية النسبية المستخدمة فى تقييم نتائج عملية المراجعة .

٢/٣/٣/٤ <u>تجميع التحريفات الجوهرية</u> : Aggregate misstatement material.

اذا ماتوصل المراجع لرأى قوامه أن التحريف الاجمالى يجعل القوائم المالية محرفة جوهريا ، فان المراجع يجب أن يطلب من الادارة أن تحذف التحريف الجوهرى ، واذا لم يتم حذفه فان المراجع يجب أن يصدر رأى متحفظ أو رأى عكسى Qualified or adverse opinion

مخاطر التحريف الاضافي Risk of further misstatement:

اذا توصل المراجع لرأى بأن التحريف الاجمالى لايجعل القوائم المالية محرفة جوهريا ، فان المراجع يجب أن يعترف بأنها مازالت يمكن أن تكون محرفة جوهرية بسبب أن التحريف الاضافى مازال لم يكتشف •

أ – عند تزايد التحريف الاجمالى ،فان هناك مخاطر بأن القوائم المالية يمكن أن تكون محرفة جوهريا بشكل متزايد أيضا •

ب – اذا ما اعتقد المراجع أن مخاطر التحريف الاضافى مرتفعة بشكل غير مقبول ، فان المراجع يجب أن يؤدى اجراءات مراجعة اضافية أو الحصول على اقتناع بأن المنشأة قد عدلت القوائم المالية لتخفيض مخاطر التحريف الجوهرى الى مستوى مقبول •

تعديل الاجراءات : Modification of planned procedures

قد يحتاج المراجع أن يقوم باعادة تقييم اجراءات المراجعة المخططة كلما تم التقدم فى اجراء عملية المراجعة ،نتيجة الدراسة المعدلة لمخاطر المراجعة والاهمية النسبية لكافة أو بعض أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات قد يحتاج المراجع بأن يقوم باعادة تقييم كفاية الاجراءات التى تم القيام بها •

أ – مدى التحريفات التى اكتشفها المراجع قد يغير من تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة،والمعلومات الاخرى الخاصة بالقوائم المالية قد تغير الحكم الشخصى المبدئى للاهمية النسبية •

ب – اذا ماتم تحديد أن الحد الادنى لمقومات الاهمية النسبية تعتبر ملائمة فى تقييم نتائج عملية المراعة ، فان المراجع يجب أن يعيد تقييم كفاية اجراءات المراجعة التى تم أداؤها •

٤/٤ الاساليب الخاصة بالتطبيق :

يواجه المراجع عند تطبيق ارشاد المراعة رقم (٤٧) بالاسئلة والاستفسارات التالية :

(١) كيف يقوم بعمل حكم شخصى بخصوص الاهمية النسبية الخاصة بالقوائم المالية كوحدة واحدة ٠

(٢) كيف يقوم بالربط بين الحكم الشخصى بخصوص الاهمية النسبية الخاصة بأرصدة الحساب الفردى ومجموعة العمليات المالية عند تخطيط اجراءات المراجعة ٠

(٣) كيف يتم دراسة مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية ومستوى رصيد الحساب أو مجموعة العمليات وكيف يتم الربط بين تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة وتخطيط اجراءات المراجعة ٠

(٤) كيف يتم تقييم ما اذا كانت القوائم المالية تعتبر محرفة جوهريا أم لا (اعتمادا على نتائج المراجعة) ٠

١/٤/٤ تكوين الحكم الشخصي المبدئي بخصوص الاهمية النسبية :

Making a preliminary judgement about materiality

لتكوين حكم شخصى مبدئى خاص بالمقدار أو القيمة التى يتعين اعتبارها جوهرية أو ذات أهمية نسبية للقوائم المالية ، يجب على المراجع أولا أن يعترف بطبيعة هذا المقدار أو القيمة ٠ وهو عبارة عن السماح أو التحذير للتحريف غير المكتشف أو الذى لم يتم تصحيحه بعد فى القوائم المالية بعد تطبيق كافة اجراءات المراجعة ٠ يتمثل هدف المراجع فى تخطيط اجراءات المراجعة بحيث اذا زادت التحريفات عن هذا المقدار أو القيمة ، يكون هناك مخاطر منخفضة نسبيا للفشل فى اكتشاف هذه التحريفات ٠

لايستلزم ارشاد المراجعة رقم (٤٧) التحديد الكمى للحكم الشخصى المبدئى بخصوص الاهمية النسبية ، مع ذلك فان الاجراء الكفء والفعال يتمثل

فى تقدير قيمة وحيدة تستخدم فى تخطيط عملية المراجعة ، فهذه الطريقة تبدو قاعدة عامة سهلة تتميز بأنها عملية ومقبولة ، فعلى سبيل المثال كثيرا من المراجعين يستخدمون نسبة مئوية تتراوح مابين ٥٪ الى ١٠٪ من الربح قبل الضرائب ، أو نسبة مئوية ٥ر الى ١٪ من اجمالى الاصول أو اجمالى الايرادات أيهما أكبر ، ولاشك فان اختيار القاعدة تستلزم دراسة الاساس الملائم والنسبة المئوية لذلك الاساس التى تستخدم للوصول للرأى أو النتيجة المطلوبة .

تحديد الاساس : Determining the base

اذا كانت القوائم المالية الحالية متاحة ، فانه يمكن استخدام قيم من تلك القوائم أو قد يتم تحويل القوائم المالية الدورية أو المرحلية الى سنوية ، مع ذلك فاذا كان يتوقع وجود تعديلات جوهرية نتيجة عملية المراجعة على البيانات المحاسبية للعميل ، فانه يتم استخدام متوسط من القوائم المالية السابقة . عندما تستخدم البيانات التاريخية فان المراجع يجب أن يعدل البيانات المرتبطة بالبنود غير العادية والتى تؤثر على السنوات السابقة والتى ترتبط بأى تغيرات معروفة (التى يمكن أن يتوقع أن تؤثر على الفترة الحالية) .

عادة مايعتبر الاساس الوحيداجراءا ضروريا ، حيث يعبر المراجع عن رأيه عن القوائم المالية ككل وليس عن القوائم المالية الفردية ، أيضا كثير من التحريفات تؤثر على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالى . ذلك يعنى أن ارشادات المراجعة رقم (٤٧) تنص على أن :

" يدرس المراجع الاهمية النسبية لاغراض التخطيط على أساس أصغر مستوى تجميعى للتحريفات التى يمكن أن تعتبر جوهرية لاى بند من بنود القوائم المالية ، مع ذلك فان ذلك لايشير الى أن القوائم المالية يتم استخدامها كأساس ، على سبيل المثال فانه قد يتم استخدام قائمة المركز

المالى(اجمالى الاصول) كأساس يوفر النسبة المئوية المختارة لاساس النتائج في قيمة صغيرة مناسبة ٠

تعتبر الاسس الاكثر شيوعا للحكم الشخصى على الاهمية النسبية مايلى :

١ ــ الدخل قبل الضرائب ٠
٢ ــ اجمالى الايرادات ٠
٣ ــ اجمالى الاصول ٠

من الاساليب الشائعة لاستخدام هذه الاسس مايلى :

(١) اختيار أحد الاسس التى تعترف بالاختلافات فيما بين الظروف المرتبطة بالعميل والصناعة ٠ على سبيل المثال :

أ ــ اذا تقلب الدخل جوهريا ، أو اقترب من نقطة التعادل ، يتم استخدام اجمالى الايرادات ٠

ب ــ اذا كانت الشركة من المؤسسات المالية ــ يتم استخدام اجمالى الاصول (او كانت تعمل فى صناعة تتميز بأنها ذات تكثيف فى استخدام الاصول) ، أما اذا كانت الشركة من المنظمات التى لاتهدف الى تحقيق الربح من ثم يتم استخدام اجمالى الايرادات ٠

جـ ــ فى حالة عدم توافر البند (أ) أو البند (ب) يتم استخدام الدخل قبل الضرائب ٠

(٢) يتم استخدام أساس وحيد من المحتمل أن يكون صحيح بين أغلب ظروف العميل أو الصناعات المرتبطة ، على سبيل المثال استخدام اجمالى الاصول أو اجمالى الايرادات أيهما أكبر ٠

(٣) يتم استخدام النسبة المئوية الملائمة المطبقة على الاسس المختلفة كحدود خارجية داخل مدى معين ، ويتم اختيار القيمة أو المقدار داخل المدى تأسيسا على الحكم الشخصى ٠ على سبيل المثال يتم اختيار قيمة ما مثل (س)٪ من الدخل قبل الضرائب ، و(ص)٪ من اجمالى الايرادات ٠

يتأثر اختيار الاسلوب عن طريق الحكم على القيمة الخاصة بأهمية ثبات الاساس ضد المرونة فى استخدام الحكم فى ظل الظروف المحيطة ٠

تحديد النسبة المئوية : Determining a percentage

يجب أن تكون النسبة المئوية صغيرة بشكل ملائم بالارتباط مع الاساس أهم المداخل الشائعة لتحديد النسب المئوية يمكن ذكرها على النحو التالى :

(١) يتم اختيار نسبة مئوية وحيدة لاسس خاصة ، على سبيل المثال ١٠٪ من الدخل قبل الضرائب ، أو ١٪ من اجمالى الايرادات ٠

(٢) يتم اختيار مدى من النسب المئوية لاسس خاصة ، يتم تعديلها مقابل الحكم الشخصى بخصوص ظروف العميل أو حجم الشركة ٠ على سبيل المثال يتم استخدام ٥ر٪ الى ١٪ من اجمالى الايرادات أو ٥٪ الى ١٠٪ من الدخل قبل الضرائب ٠ اعتمادا على مايلى :

أ ـ تقييم المخاطر ـ نسبة مئوية منخفضة عندما تتزايد المخاطر ٠

ب ـ حجم العميل ـ نسبة مئوية منخفضة عندما يتزايد حجم الشركة ٠

شرح توضيحي للمدخل : Illustration of an approach

تستخدم أحد الشركات النسب المالية التالية المطبقة على اجمالى الاصول أو اجمالى الايرادات ايهما أكبر ٠

اذا كان الاســـاس — تخطيط الاهمية النسبية يعتبر الاساس

فوق	ليس أكثر من	يضـــــرب	يضـــــاف
صفـــر ج	٣٠ ألف ج	٠٥٤ر	صفـــر ج
٣٠ ألف	١٠٠ ألف	٠٢٩ر	٧٥٠
١٠٠ ألف	٣٠٠ ألف	٠١٨ر	١٨٥٠
٣٠٠ ألف	١ مليون	٠١٢٥ر	٣٥٠٠
١ مليون	٣ مليون	٠٠٨٣ر	٧٧٠٠
٣ مليون	١٠ مليون	٠٠٦ر	١٤٦٠٠
١٠ مليون	٣٠ مليون	٠٠٤ر	٣٤٦٠٠
٣٠ مليون	١٠٠ مليون	٠٠٢٧٢ر	٧٣٠٠٠
١٠٠مليون	٣٠٠ مليون	٠٠١٩ر	١٥٥٠٠٠
٣٠٠مليون	١ بليون	٠٠١٢٥ر	٣٥٠٠٠٠
١ بليون	٣ بليون	٠٠٨٧ر	٧٣٠٠٠٠
٣ بليون	١٠بليون	٠٠٥٨ر	١٦٠٠٠٠٠
١٠بليون	٣٠بليون	٠٠٠٤ر	٣٤٠٠٠٠٠
٣٠بليون	—	٠٠٠٢٧ر	٧٣٠٠٠٠٠ج

على سبيل المثال اذا قدرت الشركة الايرادات فى السنة بمقدار ٩مليون جنيه ، كما قدرت اجمالى الاصول بنحو ١١ مليون جنيه ، من ثم فان الحكم المبدئى بخصوص الاهمية النسبية سيكون ٧٨٦٠٠ج (٠٠٠ر٠٠٠ر١١ج ×٠٠٤ر + ٣٤٦٠٠ج) • وكما سيتم شرحه فى القسم التالى فان ذلك المقدار غيرمستهدف منه تقييم التحريفات الفردية المكتشفة • بعبارة أخرى لن يقرر المراجع أن رصد تلك التحريفات العديدة غير المكتشفة ليست جوهرية حيث أن التحريف لايزيد عن ذلك المقدار •

طبيعة قاعدة الاهمية النسبية : Nature of a materiality rule

يجب أن يتم الاعتراف بعديد من الامور عند استخدام تلك القاعدة فى تقدير القيمة أو المقدار الذى يستخدم فى تخطيط الاهمية النسبية :

أولا : يعبر المقدار أو القيمة عن حكم المراجع الخاص باجمالى المقدار المقبول للتحريف غير المكتشف والتحريف المكتشف ولكن لم يتم تصحيحه أو تصويبه . لذلك فان هذا المقدار من المحتمل أن يكون أكبر من بعض ما يعتبره بعض المراجعين بأنه جوهريا .

ثانيا : بسبب أن هذا المقدار يتضمن سماح للتحريفات غير المكتشفة ويشتمل على أثر مدمج للتحريفات ، فليس من المناسب أن يكون نقطة قطع أو حسم لاغراض تقييم الاهمية النسبية للتحريفات الفردية . أيضا عند التقييم يجب أن يقوم المراجع بدراسة أمور وصفية ومعلومات اضافية يتم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة .

أخيرا على الرغم من أن هذا الاسلوب يطلق عليه قاعدة الا أنه فى الواقع ليس كذلك حيث أنه يعتبر ببساطة مرشد لاتخاذ قرار التخطيط ، فاذا انتجت القاعدة مقدار معين الذى يعتقده المراجع بأنه غير معقول ، فان الحكم الشخصى للمراجع يجب أن يسود خلال التمسك الحكمى بالقاعدة .

٢/٤/٤ استخدام الحكم المبدئي في تخطيط الاجراءات :

Using the preliminary judgement in planning procedures.

يحتاج المراجع أن يقوم بتخطيط اجراءات المراجعة لرصيد حساب محدد أو مجموعة من العمليات حيث أن التحريفات فى هذا الرصيد أو تلك المجموعة عندما يتم الربط بينهما مع التحريف فى الارصدة والمجموعات الاخرى لن تزيد عن الحكم المبدئى للاهمية النسبية . هذا ويتم اجراوءه صراحة أو بشكل حكمى . يعتبر التحديد . الكمى للحكم الشخى غير مطلوبا .

التخفيض الضروري للحكم الشخصي المبدئي لمقدار التحريف :

Necessary reduction of preliminary judgement.

الخطوة الاولى فى ربط الحكم الشخصي المبدئى بالارصدة الفردية أو مجموعة العمليات تتمثل فى تخفيض الحكم الشخصى المبدئى لمقدار التحريف الذى يتوقع الا يتم تصحيحه عندما يتم اصدار تقرير المراجعة • طبيعيا فان التحريف الذى لم يتم تصويبه يخفض السماح أو التحذير الخاص بالتحريف الذى لم يتم اكتشافه فى المناقشة التالية يفترض أن الخطأ الذى لم يتم تصحيحه يتم تجاهله وان المقدار الذى يتم تقديره فى اتخاذ الحكم الشخصى المبدئى يستخدم فى تخطيط الاجراءات •

تطبيقات بخلاف المعاينة : Non sampling applications

فى تطبيق اجراءات المراجعة التى لاتتضمن استخدام العينات (ينظر القسم ٣٥٠) تعتمد علاقة الحكم الشخصى المبدئى بالارصدة ومجموعة العمليات على المدخل الخاص بفحص الحساب •

بعض الحسابات يتم فحصها بنسبة ١٠٠٪ حيث يتأثر الحساب بعدد قليل جدا من العمليات ويتوقع أن تكون كلها جوهرية ومؤثرة • على سبيل المثال فان حقوق الملكية للمساهمين والقروض طويلة الاجل عادة ماتقع داخل ذلك النوع كذلك فان حسابات الالات والعقارات ترتبط بهذا النوع من الحسابات أيضا ، لاتوجد أى علاقة ارتباط ملائمة لتلك الحسابات وبين الحكم الشخصى المبدئى •

بعض الحسابات لايتم فحصها على الاطلاق ، ومن ثم لايتم تطبيق أى اختبارات للتفاصيل عليها على الاطلاق • اجمالي قيمة تلك الحسابات يجب أن تكون غير جوهرية تماما • القاعدة البسيطة العامة ترتكز على أن اجمالى قيمة تلك الحسابات يجب ألا يزيد عن $\frac{1}{3}$ الحكم الشخصى المبدئى •

بعض من الحسابات يتم فحصها عن طريق اختيار كافة البنود التى تزيد عن قيمة جوهرية محددة • وتتمثل القاعدة العامة فى هذا الشأن فى أن تلك القيمة يجب أن تتراوح مابين $\frac{١}{٦}$ و $\frac{١}{٣}$ الحكم الشخصى المبدئى • كافة البنود التى تزيد عن $\frac{١}{٣}$ الحكم الشخصى المبدئى سيتم فحصها اذا تم توقيع وجود تحريف قليل (أو لا يوجد أى تحريف) أو اذا كان الاجراء المطبق للبند أحد تلك الاجراءات الموجهة نحو نفس هدف المراجعة • كافة البنود التى تزيد عن $\frac{١}{٦}$ الحكم الشخصى المبدئى سيتم فحصها اذا تم توقع وجود كثير من التحريفات أو اذا كان الاجراء المطبق لتلك البنود يعتبر هام ومؤثر تماما على رأى المراجع • يمكن أن يستخدم مقدار أو قيمة تتراوح مابين $\frac{١}{٣}$ و $\frac{١}{٦}$ للظروف المرتبطة بين هذين الحدين •

<u>تطبيقات المعاينة</u> : Sampling applications

تعتمد العلاقة بين الحكم المبدئى والتحريف المقبول Tolerable misstatement. (ينظر قسم ٣٥٠) على نوع خطة المعاينة المستخدمة•

فاذا تم استخدام طريقة المعاينة الاحصائية التقليدية ، فان الحكم الشخصى يجب أن يخصص ويوزع بين الحسابات موضع المعاينة باستخدام الطريقة الاحصائية التقليدية • تتمثل طرق المعاينة هذه فى طريقة تقدير الوسط الحسابى للوحدة الواحدة Mean-per-unit estimation أو تقدير الفرق difference estimation وتقدير المعدل ratio estimation.

تتأسس معادلة التخصيص على القياس الاحصائى التقليدى للانحراف وهى تتمثل فيما يلى :

$$\text{التحريف المقبول} = \text{الحكم المبدئى} \times \frac{\text{رصيد الحساب}}{\text{اجمالى كافة الارصدة موضع المعاينة}}$$

كثير من المراجعين يرتبكوا بخصوص هذه الطريقة للتخفيض ، فهي لاتطبق بشكل عام ، حيث تستخدم فقط بالنسبة لطرق المعاينة الاحصائية التقليدية •

أما اذا تم استخدام الخطة الاحصائية للمعاينة المرتبطة بطريقة الاحتمال المتناسب مع الحجم Probability-proportional-to-size (PPS) فليس هناك ضرورة لتوزيع الحكم الشخصي المبدئي • فاذا كان هناك توقع بوجود تحريف صغير (أو لايوجد أى تحريف) فان التحريف المقبول قد يكون مكافئ للحكم المبدئي • مع ذلك فاذا توقع وجود تحريف معين فان الحكم المبدئي قد يتطلب أن يتم تخفيضه حيث ان أحجام العينة ستكون صغيرة جدا أيضا • بعض المراجعين يقوموا بتخفيض الحكم المبدئي عن طريق الاثر المتوقع للتحريف المتوقع بالاضافة الى السماح الاضافي لتحريف غير متوقع • يستخدم مراجعون آخرون الحكم الشخصي المبدئي للتحريف المقبول وبعد ذلك يتم تعديل حجم العينة للتحريف المتوقع •

بوجه عام تستخدم خطط المعاينة الغير احصائية والتى تقترب من خطط المعاينة الاحصائية التى ترتكز على طريقة الاحتمال المتناسب الى الحجم تحريف مقبول يتكافئ مع الحكم الشخصي المبدئي على أن يتم تعديل حجم العينة مقابل التحريف المتوقع •

تأخذ خطط أخرى غير احصائية مجموعة من الصور ، فليس من الممكن أن يتم تعميم العلاقة بين الحكم المبدئي والتحريف المقبول أو المسموح به .

٣/٤/٤ دراسة مخاطر المراجعة : Consideration of audit risk

يتمثل هدف المراجع فى تخطيط عملية المراجعة فى تقييد مخاطر المراجعة لادنى مستوى ممكن نسبيا • لايمكن أن يتم قياس مخاطر المراجعة موضوعيا للقوائم المالية كوحدة واحدة ، و تعتبر متطلبات ارشاد المراجعة رقم (٤٧) أسهل للفهم والتطبيق اذا ماتم التركيز على العلاقات المترابطة بين

مستوى رصيد الحساب ومجموعة العمليات . عند ذلك المستوى تشتمل مخاطر المراجعة على ثلاثة مكونات أساسية هى :

١ ـ المخاطر الحتمية أو الملازمة أو المتأصلة
٢ ـ مخاطر الرقابة .
٣ ـ مخاطر الاكتشاف .

تعتمد الفكرة الاساسية على قيام المراجع بتقييم المخاطر الحتمية القائمة ومخاطر الرقابة القائمة وبعد ذلك يقوم بتخطيط اجراءات المراجعة مع مخاطر اكتشاف منخفضة بشكل ملائم لتخفيض المخاطر الشاملة (مخاطر المراجعة) الى مستوى منخفض بشكل مقبول . توجد المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة بشكل مستقل فى عملية المراجعة ، وكل الذى يمكن للمراجع عمله هو تقييمهم . تعتبر مخاطر الاكتشاف دالة لفعالية اجراءات المراجعة ، حيث كلما زادت فعالية اجراءات المراجعة ، كلما انخفضت مخاطر الاكتشاف . عند مستوى رصيد الحساب أو مجموعة العمليات ـ فان مخاطر المراجعة تعبر عن المخاطر الخاصة بأن المراجع سيفشل فى اكتشاف مقدار التحريف الذى سيكون جوهريا عندما يتم ربطه مع تحريف فى أرصدة أخرى أو مجموعة عمليات مالية أخرى .

المخاطر الحتمية : Inherent risk

تتمثل هذه المخاطر فى قابلية تعرض رصيد حساب أو مجموعة من العمليات الى التحريف الذى يمكن أن يكون جوهريا . تتأثر المخاطر الحتمية أو الملازمة عن طريق عدة عوامل أهمها طبيعة رصيد الحساب أو مجموعة العمليات بالاضافة الى العوامل الاخرى التى يمكن أن تؤثر على عديد أو كافة الارصدة أو العمليات .

يستند تقييم المخاطر الحتمية عادة على معرفة المراجع بطبيعة أنشطة العميل ، وهيكله التنظيمى ، والخصائص التشغيلية المرتبطة بالشركة .

حاجة المراجع المرتبطة بالحصول على معرفة بمثل تلك الامور والعوامل التي تؤثر عليهم يتم شرحها في قسم رقم (٣١١) ، بعض المراجعين قاموا بتحديد اسلوب للحصول على تلك المعرفة عن طريق استخدام قوائم الاستقصاء أو المراجعة (ينظر قسم رقم ٣١١ لشرح مثل هذه القوائم) ، يقوم بعض المراجعين الاخرين بجمع هذه المعلومات بشكل أقل وضوحا ولكنهم يدرسونها صراحة في تخطيط الاجراءات الخاصة بالارصدة أو العمليات المحددة ٠ لايستلزم ارشاد المراجعة رقم (٤٧) توثيق تقييم المخاطر الحتمية الا اذا قام المراجع باعتبار أن المخاطر الحتمية تعتبر أقل من الحد الاقصى ٠

يوفر الارشاد رقم (٤٧) أمثلة على كيف يمكن لطبيعة رصيد الحساب أن يؤثر على المخاطر الحتمية :

- تتعرض العمليات الحسابية المعقدة الى تحريف بشكل أكثر احتمالا من العمليات الحسابية البسيطة ٠

- يعتبر رصيد النقدية أكثر الارصدة تعرضا للسرقة مقارنة بمخزون الفحم ٠

- الحسابات التي تتكون من قيم مشتقة من تقديرات محاسبية تتعرض لمخاطر أكبر من الحسابات التي تتكون من قيم حقيقية دورية نسبيا ٠

تم الاعتراف بتلك المظاهر المرتبطة بالمخاطر الحتمية في أدبيات المراجعة لسنوات عديدة تحت اصطلاح المخاطر النسبية relative risk وقد أعطى ارشاد المراجعة رقم (٤٧) أمثلة كثيرة على العوامل الاخرى التي تؤثر في المخاطر الحتمية أو الملازمة هي :

- التطويرات التكنولوجية التي قد تسبب تقادما لمنتج خاص ، من ثم تؤدي الى جعل المخزون أكثر قابلية للتعرض الى المغالاة في تحديد قيمته ٠

- وجود هبوط في الصناعة يتميز بفشل واعسار عدد كبير من منشآت الاعمال أو نقص رأس المال العامل الكاف للاستمرار في الاعمال يمكن أن يفرض

على الادارة أن تقوم بتحريف القوائم المالية ، وكثيرا من هذه العوامل تتداخل وتتشابك مع مخاطر الاعمال (ينظر التعريفات) .

ـ العلاقة بين تقييم المخاطر الحتمية والملازمة المرتبطة بالتخطيط يتم دراستها بشكل أكثر تفصيلا فى الاقسام التالية التى تناقش كل من مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف .

مخاطر الرقابة : Control risk

هى تلك المخاطر المرتبطة بأن هناك تحريف جوهرى قد يحدث فى تأكيد معين an assertion ولايتم منع حدوثه أو اكتشافه بشكل دورى عن طريق سياسات واجراءات الرقابة الداخلية .نص الارشاد رقم (٤٧) على أن المراجع قد يقوم باجراء تقييم منفصل لمخاطر الرقابة أو تقييم مدمج بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة . مع ذلك يعتقد بعض المراجعين أن التقييم عند مستوى الرصيد أو مجموعة العمليات يتم دمجه بشكل ضرورى سواء من وجهة النظر العلمية أو العملية .

وقد اشار هوءلاء المراجعين الى أن القسم (٣٢٠) نص على أن الاسلوب المنطقى الفكرى الخاص بتقييم نظام الرقابة المحاسبية يتمثل فى التركيز المباشر على هدف منع حدوث أو اكتشاف الاخطاء أو المخالفات الجوهرية فى القوائم المالية عن طريق تطبيق الادوات التالية :

(١) دراسة أنواع الاخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تحدث . (ذلك يعتبر أساسا تقييميا للمخاطر الحتمية أو الملازمة) .

(٢) تحديد اجراءات الرقابة المحاسبية التى يجب أن تمنع حدوث أو اكتشاف مثل هذه الاخطاء أو المخالفات .

(٣) تحديد ما اذا كانت الاجراءات الضرورية يتم تقريرها واتباعها بشكل مقنع (ذلك يعتبر تقييما لمخاطر الرقابة) .

(٤) تحديد أثر نواحي الضعف في نظام الرقـــابة (مخاطر الرقابة) عــلى طبيعـــة ، توقيت ومدى نطاق اجراءات المراجعة (ذلــــك يعتبــر دراسة لمخاطر الاكتشاف المقبلة تأسيسا على تقييم المخاطر الحتميـــة أو الملازمة ومخاطر الرقابة) .

على الرغم من أن القسم (٣٢٠) قد تم احلاله واستبداله بالارشـــاد رقم (٥٥) ، وقد بقى ذلك وصفا صحيحا للمدخل الفكرى .

يتم اجراء الخطوتين التاليتين عادة من خلال اجراء قوائم يتم تعميمها على سبيل المثال قوائـم الاستقصاء والمراجعة ، ويتم تحقيق الخطوة الثالثة عن طريق تحليل المعلومات التى يتم الحصول عليها عن طريق استخدام القوائم السابقة واختبارات التحقق من الالتزام بنظم الرقابة Compliance tests

يعتقد مراجعون آخرون أن التقييم المنفصل للمخاطر الحتميـــة أو المتلازمة يمكن أن يتم اجراوءه عن طريق دراسة عوامل مثل التعقيـد النسـبى لتشغيل العمليات المالية ، قابلية خضوع البند الى التحريف بدون النظر الى نظم الرقابة الداخلية ، الحجم النسبى للبنود الفردية والثبات النسبى للعمليات. يتمثل المظهر الهام للتقييم فى أنه يجب أن يتم أداوءه لاجراءات الرقابـــــة بشكل مستقل .. على سبيل المثال فان احتمال أخطاء التدنية فى حسابـات الاجور والرواتب قد يتم اعتباره منخفض بغض النظر عن اجراءات الرقابة الموجودة ولكن أخطاء أو مخالفات المغالاة قد تتأثر جوهريا عن طريق نظم الرقابـــــة الداخليـــة .

مخاطر الاكتشاف ــ اعتبارات بخلاف المعاينة :

Detection risk-nonsampling consideration.

تقييم المخاطر الحتمية أو المتلازمة التى تنتج عن طريق العوامل الــتى توءثر على عديد أو كل الارصدة أو العمليات غالبا مايكون استجابة بشكل عـام وليس تعديل محدد لاجراءات المراجعة . على سبيل المثال قد يخــــــص

المراجع محاسبين متخصصين وذوى خبرة بعملية المراجعة ، وزيادة مستوى ونطاق الاشراف على مهام المراجعة بالاضافة الى أداء عملية المراجعة بوجه عام بدرجة مهنية معتدلة • فى هذا المقام يكون تركيز المراجع حقيقة على ما اذا كان مستوى المخاطر يكون أعلى من المستوى العادي المرتبط بكافة عمليات المراجعة وأن التقييم المتوقع للمخاطر الحتمية فى الارشاد رقم (٤٧) لاتبدو أنها ملائمة بوجه خاص •

عند مستوى رصيد الحساب أو مجموعة العمليات ـ بعض العمليات التى تؤثر على كافة الارصدة أو مجموعة العمليات قد تؤثر على اجراءات المراجعة المخططة المرتبطة برصيد محدد أو عمليات محددة • قد يتم تطبيق اختبارات التحقق الاساسية فى نهاية السنة بدلا من اجراؤها خلال تواريخ مرحلية أو دورية ، وقد يتم اختيار اجراءات غير عادية وليست طبيعية • بعض المراجعين قاموا بتحديد التقييم للمخاطر الحتمية عند مستوى الرصيد أو العمليات عن طريق ضرورة توثيق الحكم الشخصى الوصفى الصريح عما اذا كانت مخاطر التحريف الجوهرى مرتفعة أم معتدلة أو منخفضة عندما يتم اعداد برنامج المراجعة • على الرغم من أن ارشاد المراجعة رقم (٤٧) نص على أن المراجع يجب أن يكون لديه أساس ملائم عندما يتم تقييم المخاطر الحتمية عند أقل من الحد الاقصى ، وقد توقف الارشاد رقم (٤٧) عن تحديد هذه الدرجة عند تخطيط برنامج المراجعة •

مخاطر الاكتشاف ـ اعتبارات المعاينة :

Detection -risk-sampling Consideration.

تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة والاثر الناتج عن مخاطر الاكتشاف يمكن أن يكون له تأثير كبير على احجام العينة لضرورة الاحتفاظ بمخاطر مراجعة عند مستوى منخفض بشكل مقبول • الطريقة التى بمقتضاها يتم دراسة مخاطر الاكتشاف تتحدد عن طريق ما اذا كانت عينة المراجعة المخططة تعتبر احصائية أم غير احصائية بالاضافة الى ما اذا كانت الخطة الغير احصائية

تعتبر خطة صريحة أم لا (عادة ما نقترب من طريقة المعاينة على أساس الاحتمال المتناسب مع الحجم

فاذا كانت خطة المعاينة غير صريحة ، أى غير احصائية ، فليس هناك مشكلة فى التحديد الكمى لتقييم المخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة ، عندما تزيد المخاطر الحتمية او مخاطر الرقابة ، يجب أن تزيد أحجام العينة حيث أن المراجع يجب أن يحقق مخاطر اكتشاف منخفض لتخفيض مخاطر المراجعة الى المستوى المقبول • مع ذلك فان التعميم الوحيد الذى يمكن الوصول اليه هو تلك العلاقة بين مستوى المخاطر وحجم العينة •

فى الخطة الرسمية الغير احصائية ، عادة مايضطر المراجع الى تحديد مستوى واحد من ضمن ثلاثة أو أربعة مستويات وصفية لتقييم المخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة ، ومستوى واحد من ضمن ثلاثة أو أربعة مستويات للاعتماد على اجراءات الرقابة بخلاف المستوى المطبق باستخدام المعاينة (تقييم مخاطر الاكتشاف لكافة الاجراءات الملائمة بخلاف المعاينة) • على سبيل المثال سوف يختار المراجع مابين التقييم الاقصى أو المعتدل أو المنخفض لمخاطر الرقابة والمخاطر الحتمية وذلك الاختيار سوف يكون له أثر محدد مسبقا على حجم العينة المطلوب • فى ارشاد مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى AICPA Guideline الخاص بمعاينة المراجعة audit sampling يتم استخدام العلاقات التالية :

مخاطر الرقابة	الاثر على حجم العينة	مخاطر الاكتشاف الحتمية فى العينة
منخفضة	١	٢٠٪
معتدلة	١٫٣٣	١٠٪
الحد الاقصى	٢	٥٪

هذا يعنى أن الافتراض الخاص بأن اجراء المراجعة الوحيد المطبق لتحقيق هدف مراجعة خاص يستخدم المعاينة ، التقييم الوصفى لمخاطر الرقابة المنخفض يؤدى الى حجم عينة يساوى نصف حجم العينة المطلوب مع التقييم عند مستوى الحد الاقصى .

اذا ما استخدمت الخطة الاحصائية ، من الضرورى أن يتم تقييم المخاطر الحتمية ، مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف والتى يمكن تطبيقها على الاجراءات بخلاف المعاينة على سبيل المثال الاجراءات التحليلية analytical procedures بمعنى النسب المئوية المحددة التى يمكن استخدامها فى معادلة معينة لتحديد مخاطر الاكتشاف المقبولة للعينة . يتم شرح المعادلة فى ملحق لارشاد المراجعة رقم (٤٩) (ينظر قسم ٣٥٠) ، المرة الوحيدة التى يكون من الضرورى فيها أن يتم تخفيض مخاطر التقييم حتى نسب مئوية محددة تكون عندما يتم استخدام خطة المعاينة الاحصائية ، فى كافة الحالات الاخرى فان استخدام النسب المئوية المحددة ومعادلة ارشاد المراجعة رقم (٣٩) تعتبر غير ضرورية ، معادلة الارشاد رقم (٣٩) وارشاد مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى الخاص بخطة التقريب غير الاحصائى لخطة معاينة الاحتمال المنسوب الى الحجم تفترض أن المخاطر الحتمية أو الملازمة تكون عند الحد الاقصى ولايتم اجراء أى تقييم منفصل . بعض مكاتب المحاسبة القانونية تستخدم الخطط الاحصائية أو الغير احصائية التى تدخل التقييم المنفصل .

٤/٤/٤ تقييم تطبيق القوائم المالية : Evaluation of financial statements.

عادة ماتكون الطريقة العملية الوحيدة لدراسة ما اذا كانت القوائم المالية قد تم تحريفها جوهريا أم لا هى استخدم ورقة العمل Work sheet التى تحدد الاثر المدمج للتحريف الذى لم يتم تصحيحه على الاجماليات الهامة أو الاجماليات الجزئية الهامة فى القوائم المالية ، على سبيل المثال الاصول المتداولة ، الخصوم المتداولة ، الدخل قبل الضرائب ، ضرائب الدخل ،

صافى الدخل ، اجمالى الاصول ، اجمالى الخصوم وحقوق المساهمين • يعتبر استخدام أوراق العمل أمرا شائعسا فى الممارسة العملية للمراجعة ، وتعتبر متطلبات الارشاد رقم (٤٧) لايجب أن يكون ذو أثر جوهرى مع ذلك فمن المهم أن يتم الاعتراف بأن المراجع يمكن أن يستخدم قيمة مختلفة فى تقييم ما اذا كانت القوائم المالية قد تم تحريفها جوهريا أم لا عما اذا كانت تستخدم عند تخطيط عملية المراجعة • فالاعتبارات الوصفية قد تجعل المراجع أن يقوم بدراسة تحريفات مكتشفة أصغر من أن تكون جوهرية ومؤثرة • أيضا بالنسبة للتحريفات التى يكون لها تأثير فقط على الميزانية العمومية أو التى تؤثر فقط على التبويب داخل القوائم المالية ، فان المقدار قد يكون أضخم مايمكن اعتباره جوهريا •

فى تفسير وشرح التحريفات التى يجب أن يتم دمجها لاعتبار ما اذا كانت القوائم المالية قد حرفت جوهريا ، يشير الارشاد رقم (٤٧) الى التحريف المعروف Known misstatement والتحريف المحتمل likely misstatement يعرف التحريف المعروف بأنه مقدار التحريف المكتشف فعلا عند تطبيق اجراءات المراجعة ، أما التحريف المحتمل فهو نفس التحريف الذى تم توقعه عند تطبيقات اجراءات المعاينة (ينظر قسم ٣٥٠ وبوجه خاص ١٣٥٠ـ١١ ، ٣٥٠ـ١٢) • بالاضافة الى دراسة الاثر المجمع للتحريف المعروف والمحتمل الذى لم يتم تصحيحه ، فان المراجع يجب أن يقوم بدراسة مخاطر التحريف الاضافى الذى يبقى بدون اكتشاف • على سبيل المثال فان المقدار المتوقع لاغراض تخطيط الاهمية النسبية عادة مايتضمن سماح معين للتحريف غير المكتشف •

٤/٤/٥ الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة فى التطبيق العملى :

توجد علاقة عكسية بين مستوى الاهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة فعندما يرتفع المستوى المقبول للاهمية النسبية (معدل خطأ القيمة أقل)

تنخفض مخاطر المراجعة والعكس صحيح ، ويجب على المراجع مراعاة تلك العلاقة عند تحديده لطبيعة عملية المراجعة وتوقيتها ومدى اجراءاتها .

الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند التخطيط للمراجعة :

عند التخطيط للمراجعة يجب على المراجع دراسة أسباب وجود تحريف جوهرى بالقوائم المالية ، كما يجب أن يكون تقديره المبدئى لمستوى الاهمية النسبية متعلقا بأرصدة حسابات معينة أو نوع معين من العمليات ، حيث يساعد ذلك المراجع فى تحديد أى البنود يجب فحصه ، وما اذا كان يجب استخدام أسلوب العينات أو الفحص التحليلى ، وهذا التحديد يجعل المراجع قادرا على اختيار اجراءات المراجعة التى يتوقع عند تجميع نتائجها أن تعزز رأيه عن القوائم المالية بأدنى مستوى قبول لمخاطر المراجعة .

هذا ويجب أن يتم تخطيط المراجعة لكى تنخفض مخاطر المراجعة الى أدنى مستوى يقبله المراجع ويجب عليه بعد تقييمه للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، أن يحدد مستوى مخاطر عدم الاكتشاف الذى يكون مستعدا لقبوله وأن يختار وفقا لتقديره اجراءات التحقق المناسبة ، واذا لم يقم المراجع بتلك الاجراءات فان مخاطر عدم الاكتشاف ستكون مرتفعة ويقلل المراجع من مخاطر عدم الاكتشاف عن طريق القيام باجراءات التحقق ، وكلما كانت تلك الاجراءات مكثفة ، كلما انخفضت هذه المخاطر ، ولاشك فان طبيعة وتوقيت اجراءات التحقق ستؤثر على هذه المخاطر أيضا .

فعلى سبيل المثال فان اجراءات المصادقات مع أطراف خارجية تقلل من مخاطر الاكتشاف عنها فى حالة الاعتماد على بيانات داخلية ، وكذلك الاجراءات التى يتم القيام بها قرب تاريخ انتهاء السنة المالية .

الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند تقييم أدلة الاثبات :

يرجع اختلاف تقدير المراجع لمستوى الاهمية النسبية فى وقت تخطيط عملية المراجعة عنه فى وقت تقييم نتائج اجراءات تلك المراجعة الى التغير فى

الظروف أو فى معلومات المراجع نتيجة قيامه بالمراجعة ، فمثلا اذا قام المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة قبل انتهاء الفترة المالية فسيكون لديه توقع عن نتائج الاعمال والمركز المالى ، فاذا جاءت النتائج الفعلية للاعمال والمركز المالى مختلفة ، عما كان متوقعا ، فان تقديره للاهمية النسبية قد يختلف أيضا ، بالاضافة لذلك فعند التخطيط للمراجعة قد يتعمد المراجع تحديد مستوى للاهمية النسبية يقل عن ذلك المستوى الذى ينوى استخدامه فى تقييم نتائج المراجعة ، لتخفيض احتمال وجود أخطاء غير مكتشفة ولتوفير حد أمان عند تقييم أثر الاخطاء المكتشفة أثناء المراجعة بالنسبة لمستوى الاخطاء المقبول ٠

وقد يتغير تقدير المراجع لمخاطر المراجعة أثناء قيامه بعملية المراجعة فمثلا عند التخطيط للمراجعة ، قد يرى المراجع بناء على تقديره لاحتمالات حدوث الخطأ ، وعلى فحصه واختياره لنظام الرقابة الداخلية أن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة ، ومع ذلك قد يخلص المراجع بعد قيامه باجراءات المراجعة أن تقديره السابق كان اقل مما يجب ، وفى تلك الحالة يجب على المراجع القيام باجراءات مراجعة اضافية لتخفيض مستوى مخاطر عدم الاكتشاف للوصول الى مستوى مخاطر المراجعة المخطط له أصلا ٠

واذا كانت اجمالى التحريفات غير المصححة التى تعرف عليها المراجع – سواء بالتحديد أو الاستنتاج – تقترب من المستوى الذى تم تقديره للاهمية النسبية ، فيجب عليه دراسة ما اذا كان من المحتمل أن تؤدى الاخطاء غير المكتشفة ، اذا أخذت مع تلك التى تم تحديدها ، الى تجاوز لمستوى الاهمية النسبية ، لذلك يجب عليه عندما تقترب التحريفات المكتشفة وغير المصححة الى مستوى الاهمية النسبية ، دراسة تخفيض هذه المخاطر عن طريق القيام باجراءات مراجعة اضافية ، أو عن طريق تنبيه الادارة الى ضرورة تصحيح التحريفات المكتشفة ٠

وقد تقرر الادارة تعديل القوائم المالية ، بالنسبة لبعض أو كل التحريفات التى نبهها اليها المراجع ، ويجب على المراجع ، عند تحديد ما اذا

كانت القوائم المالية تعطى فكرة صادقة عادلة عن المركز المالى ونتائج الاعمال ، أن يراعى حجم التحريفات غير المصححة فى مجموعها ، بما فى ذلك التحريفات التى تم تقديرها ، ويجب أن يشمل اجمالى تلك التحريفات تقدير المراجع للتحريفات بالكامل فى أرصدة الحسابات ، أو أنواع العمليات التى تم فحصها ، وليس فقط تلك الاخطاء التى اكتشفها ، فاذا كان مجموع التحريفات غير المصححة يزيد عن التقدير النهائى لمستوى الاهمية النسبية بالنسبة للقوائم المالية وأرصدة الحسابات أو أنواع العمليات ، فيجب على المراجع بعد القيام باجراءات مراجعة اضافية رأى اضافتها ، أن يطلب من الادارة تصحيح التحريفات الهامة ، واذا لم تستجيب الادارة فيجب على المراجع أن يتحفظ فى تقريره أو يبدى فيه رأيا عكسيا .

الفصل الخامس

مسئولية المراجع عن اكتشاف وتقرير
الاخطاء والمخالفات
The auditor's responsibility to detect and report errors and irregularities

---

٥ / ١ تاريخ ومجال تطبيق الارشاد والتعريفات الرئيسية :

٥ / ١ / ١ تاريخ ومجال تطبيق الارشاد :

تتمثل النشرة الاصلية لارشاد معيار المراجعة رقم(٥٣) قسم (٣١٦) الصادر فى ابريل ١٩٨٨ عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، والتاريخ الفعال لاستخدام هذا الارشاد يتركز فى عمليات مراجعة القوائم المالية عن الفترات التى تبدأ فى (أو بعد) ١ يناير ١٩٨٩ ٠

هذا ويمكن تطبيق هذا الارشاد على مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها GAAS

٥ / ١ / ٢ التعريفات الرئيسية :

الاخطاء : Errors

هى عبارة عن تحريفات غير متعمدة أو اسقاطات غير متعمدة لقيم أو افصاحات فى القوائم المالية ، وتتمثل الاخطاء بوجه عام فى الاخطاء الحسابية أو الكتابية فى السجلات المحاسبية ، السهو أو التفسير الخاطئ للحقائق ، استخدام خاطئ لسياسات محاسبية ٠

المخالفات : Irregularities

هى عبارة عن تحريفات متعمدة أو اسقاطات متعمدة لقيم أو افصاحات فى القوائم المالية ، وتتضمن تلاعب أو تزييف أو تعديل فى السجلات أو

المستندات ، اساءة استخدام الاصول ، اخفاء أو حذف أثر عمليات معينة من السجلات والمستندات ، تطبيق خاطئ لسياسات محاسبية ،وأحيانا مايطلق على المخالفات اصطلاح الغش والاحتيال .Fraud or deflation

٥/٢ أهداف الارشاد :

تواجه مهنة المحاسبة دائما مشكلة تظل محل انتقاد مستمر، هى لماذا تفشل عملية المراجعة التى يتم أداوءها وفقا للمعايير المهنية فى اكتشاف التحريف الجوهرى الموجود فى القوائم المالية نتيجة الغش Fraud

وبمرور السنوات ثم اصدار نشرات تضمنت عديد من التعليمات تهدف الى محاولة شرح مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش ، ذلك الارشاد يعتبر آخر محاولة لمناقشة مسئولية المراجع عن اكتشاف عدم صدق البيانات المالية الناتجة عن الاخطاء أو الغش ، وكذلك الاجراءات التى يتعين أن يقوم بهاعند اكتشافه لحالات تدعوه الى الشك فى وجود أخطاء أو مخالفات أو الحالات التى يجزم فيها بوقوع أى منهما .

تجدر الاشارة الى أن المراجع خلال الفترات الزمنية السابقة على عام ١٩٢٠ كان معنيا فى العام الاول باكتشاف الاخطاء والغش ، وقد حدث تغير وتطور فى هذا الهدف حيث تطلبت الحاجة الى ضرورة ابداء الرأى فى العشرينات وما بعدها ، ما أنه مع بداية الستينات وقعت العديد من القضايا ضد بعض من أعضاء المهنة بسبب الخطأ والاهمال فى أداء المراجعة والفشل فى اكتشاف المخالفات ، الامر الذى دفع بالمهنة الى الوراء تجاه تحميل المراجع مسئوليات أكبر تجاه اكتشاف الاخطاء والمحاولات ، ومن ثم جاءت أهمية دراسة مسئولية المراجع الحالية عن اكتشاف تلك الاخطاء والمخالفات من خلال ملاحظة اثر هذه الاخطاء على العرض العادل للقوائم المالية ، ودراسة الموقف الحالى لمهنة المحاسبة فيما يتعلق باكتشاف الغش والاحتيال ، وتلخيص توقعات الاطراف المعنية باكتشاف الغش والاحتيال .

أ ـ أثر الاخطاء والمخالفات على صدق وعدالة عرض القوائم المالية :

The effects errors and irregularities on the fairness of statement presentation.

يتضمن تقرير المراجعة التعبير عن رأى المراجع فيما يتعلق بعدالة وصدق عرض القوائم المالية ، وللوفاء بهذه المسئولية فانه على المراجع أن يبحث بجدية عن كل من الاخطاء والمخالفات التى تؤثر بشكل جوهرى على صدق وعدالة البيانات التى تتضمنها القوائم المالية ، أكثر من هذا فلو أن الفحص قد قاد المراجع الى الارتياب والشك فى وجود غش واحتيال ، وحتى ولو كان هذا غير جوهريا أو مهما بدرجة كافية تؤثر على رأى المراجع ، فان عليه أن يرفع الامر الى الادارة مقرونا باقتراحاته التى تفيد فى تصحيح الوضع .

وتاريخيا يتضح أن النشرات الرسمية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى قبل عام ١٩٦٠م كانت تميل الى تأكيد حقيقة أن قدرة المراجع ـ فى اطار المراجعة العادية ـ على اكتشاف المخالفات والاختلاسات مكبلة بالعديد من القيود ، فقد أوضحت النشرات الصادرة عن المجمع عام ١٩٥١ فيما يتعلق بمسئولية المراجع عن اكتشاف المخالفات مايلى :

" ان الفحص العادى لتبيان الرأى المتعلق بالقوائم المالية لم يصمم ولايمكن الاعتماد عليه فى الافصاح وتبيان الاختلاسات والمخالفات ، على الرغم من اكتشافها غالبا مايحدث ، وفى التنظيمات الجيدة غالبا ما تكتشف مثل هذه الاختلاسات والمخالفات من خلال الاعتماد على النظم المحاسبية المصحوبة بنظام ملائم للرقابة الداخلية " .

كما أوضحت أيضا هذه النشرة أنه لو فرض أن المراجع وجه أو ركز عمله نحو اكتشاف الاخطاء والاختلاسات فان نطاق عمله سيتسع الى الدرجة التى تجعل من تكاليف هذا العمل عبئا ضخما على كاهل العميل ، كما أشارت أكثر من هذا الى أن المراجع عادة مايعتمد على مدى جودة وسلامةادارة العميل لمنشأته ، مالم تثير الظروف المحيطة نوعا من الشك فى نفسه .

ب - مسئولية اكتشاف الغش :

Responsibilities relating to the discovery of frqud.

يتضمن الغش والاحتيال الاخطاء المقصودة بالبيانات المحاسبية اما لغرض اخفاء سرقة الاصول أو تحريف المركز المالى للمنشأة ونتيجة أعمالها عن قصد ، وقد شخصت وحددت نشرة معايير المراجعة رقم (١٦) مثل هذه الاخطاء المتعمدة كنوع من المخالفات ، وعادة مايمكن تقسيم الغش والاحتيال المرتبط بتلك المخالفات الى مجموعتين ، غش واحتيال العاملين وغش واحتيال الادارة .

ويتضمن غش واحتيال العاملين employee fraud بصفة عامة سرقة موارد المنشأة ، التى يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لاخفاء مثل هذه السرقات ،وبالطبع فان المنشأة تعتمد على نظام الرقابة الداخلية بها لتخفيض احتمال حدوث مثل هذه الاحتيالات والغش ، ولهذا فان المراجع عليه أن يقيم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ، ثم يحدد نقاط الضعف بها ، ويرفع كل هذا للادارة ، أكثر من هذا أنه من المتوقع أن يكشف المراجع مثل هذه الاحتيالات والغش اعتمادا على خبرته ومهارته المهنية ، وهذا ولاشك يتطلب وعى وادراك المراجع بالطرق التى يمكن بها ارتكاب هذه الاحتيالات والغش ، فضلا عن الحفاظ على نزعة الشك المهنية عند أداء مهمته كمراجع .

أما غش واحتيال الادارة management fraud فانه يتضمن بصفة عامة الاخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الادارة العليا ، وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها ، وخطورة هذا النوع من الغش والاحتيال تتضح من كونه يمكن أن يحدث حتى فى ظل وجود نظام جيد للرقابة الداخلية ، السبب فى ذلك أن الادارة يمكن أن تتغلب أو بالاحرى تقهر اجراءات الرقابة ، ومن ثم فان مثل هذا النوع من الغش والاحتيال يكون من الصعب اكتشافه ، على الرغم من كونه ذا تاثير كبير على صدق وعدالة عرض القوائم المالية .

وفيما يتعلق بموقع المراجع من اكتشاف الاخطاء والغش يتضح أن نشرة معايير المراجعة رقم(١) الصادرة فى نوفمبر ١٩٧٢ قد تضمنت مايلى :

" يجب على المراجع أن يكون حذرا ومدركا لامكانية وجود الغش والاحتيال عند اجراء الفحص العادى .. ويعترف المراجع بهذا الغش والاحتيال اذا كان هاما بشكل كاف للتاثير على رأيه عن القوائم المالية وفحصه الذى يتم فى ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها ، ومع أن الفحص العادى لا يصمم أساسا ولايمكن الاعتماد عليه فى الافصاح عن كل الاخطاء والغش والمخالفات – على الرغم من أن اكتشافها قد يحدث – وانما يهدف أساسا لتمكين المراجع من ابداء رأيه عن القوائم المالية ، كما أنه على الرغم – أيضا – من أن اكتشاف التحريف والتغير المقصود للقوائم المالية من جانب الادارة يرتبط تماما بهدف الفحص العادى فان هذا الفحص لايمكن الاعتماد عليه فى اكتشاف مثل هذا التحريف المقصود ، الا أن مسئولية المراجع الحيادى عن الفشل فى اكتشاف هذا الغش وذلك الاحتيال تنهض عندما يكون هذا الفشل ناتجا عن الفشل فى تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها ".

ومن الواضح أن نص هذه النشرة قد أفصح عن اهتمام أكبر بغش واحتيال الادارة عن النص الوارد فى دليل ومجموعة النشرات الصادرة عام ١٩٥١ الا أنه لازال أسلوبا سلبياوغير قاطعا على الرغم من أن هذه النشرةقد أوضحت بشكل محدد أن المراجع يكون مسئولا عن اكتشافه أية أخطاء أو غش يمكن أن يوءدى الى فشل القوائم المالية فى التعبير عن المركز المالى ونتيجة الاعمال بشكل صادق وعادل .

كما أن التحرك نحو قبول مسئولية أكبر عن اكتشاف وغش احتيال الادارة قد عكسته أيضا نشرة معايير المراجعة رقم (٦) الصادرة عام ١٩٧٥م والنشرة رقم (١٦) الصادرة فى يناير ١٩٧٧م ، حيث اهتمت النشرة الاولى بما يعرف بصفقات الطرف ذو الصلة بالمنشأة Related party Transactions كما طالبت المراجع بأن يعطى عناية خاصة بتلك العمليات الهامة التى تقع بين المنشأة والاطراف ذات الصلة بها ، كما طالبته أيضا بضرورة الافصاح بالقوائم المالية عن حقيقة هذه العمليات خاصة اذا كانت جوهرية وهامة .

أما النشرة (١٦) فقد ميزت بعناية بين التحريف والتغيير المتعمد وغير المتعمد للقوائم المالية ، كما أكدت حقيقة أن المراجع يكون مسئولا – داخل حدود عملية المراجعة – عن البحث عن تلك الاخطاء والمخالفات التى يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية ، وأن يبذل المهارة العناية المطلوبة والمعقولة فى فحصه ، كما أن المراجع يجب أن يحافظ على نزعة الشك المهنى لديه أثناء فحصه ، أى يجب أن يأخذ فى اعتباره امكانية وقوع الاخطاء والمخالفات ، كما أوضحت هذه النشرة أن المراجع لا يستطيع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فى منع غش واحتيال الادارة ، لان هذا النظام يمكن أن يقهر بواسطة الادارة ، ومع هذا فان هذه النشرة قد أوضحت أيضا أن موقف المراجع يكون مبررا – مالم يكن هناك دليل اثبات بالعكس – فى اعتماده على صدق مزاعم معينة أو على المستندات والسجلات الاصلية والحقيقية أثناء فحصه ، لكن لو كشف الفحص احتمال وجود أخطاء أو مخالفات فان المراجع يجب أن يتشكك فيما سبق ان كان يعتمد عليه من أدلة ، كما يجب أن يناقش الامر مع بحث امكانية توسيع نطاق فحصه مع مستوى الادارة المناسب ، والذى يجب أن يكون مستوى واحد على الاقل أعلى من ذلك المستوى الذى يعتقد أنه متورط فى الغش والاحتيال ، كما اقترحت النشرة – أكثر من هذا – أنه لو فرض أن المراجع كان لازال غير متأكدا مما اذا كانت مثل هذه الاخطاء أو المخالفات المحتملة تؤثر بشكل جوهرى على القوائم المالية فان رأيه يجب أن يكون متحفظا أو قد يمتنع عن ابداء الرأى أساسا . أى أنه اذا تأكد المراجع من أن القوائم المالية تتضمن أخطاء ومخالفات جوهرية غير مفصح عنها ، فانه اما أن يبدى رأيا متحفظا أو سلبيا (عكسيا) أو ربما ينسحب كلية من أداء مهمة المراجعة .

هذا وقد تشخص التصرفات غير القانونية للعملاء على أنها نوعا آخر للغش والاحتيال من جانب الادارة ، والتى تحدث عندما يقترف العاملين لدى العميل تصرفات تمثل مخالفات للقانون ، وهنا نجد أن مسئولية المراجع فيما يتعلق بهذا النوع من المخالفات قد عنيت به نشرة معايير المراجعة رقم (١٧) ، حيث أوضحت أنه لايمكن الاعتماد على الفحص العادى فى اكتشاف مثل هذه المخالفات القانونية ، فالمراجع ليس بالمحامى أو البوليس السرى ،

لكنها حذرت المراجع بأن يكون يقظا لامكانية وجود هذه المخالفات القانونية ، كما بينت له السبيل اذا ماكانت هذه التصرفات مشكوك فيها .

فلو تبين من اجراءات الفحص لغرض ابداء الرأى عن القوائم المالية أن هناك مخالفات قانونية ، فان نشرة معايير المراجعة رقم (١٧) أوضحت أنه يجب على المراجع – فى هذه الحالة – ضرورة الاستعلام والاستفسار من الادارة واستشارة الادارة القانونية للعميل أو أى شخص متخصص اذا ماكان هذا ضروريا ، وهذه المخالفات القانونية تتضمن عادة العمليات المالية غير المصرح بها أو العمليات المالية غير المسجلة بشكل صحيح أو غير المسجلة فى الدفاتر كلية أو فى وقت حدوثها . ومن ثم فان اكتشاف أى من هذه الحالات لاشك سيثير الريبة فى نفس المراجع حول امكانية وقوع مخالفات قانونية ، وبالطبع فان المراجع لو تيقن من وقوع وحدوث مخالفات قانونية فانه يجب عليه اعداد تقرير بهذا ورفعه الى الشخص المسئول بالمنشأة والذى يجب أن يكون عند مستوى ادارى أعلى من المستوى الادارى الذى وقعت عنده هذه المخالفات ، وذلك تمهيدا لاتخاذ الاجراءات المناسبة من قبل العميل ، والذى قد يكون اجراء علاجى أو أنه قد يتمثل فى تسوية أو الافصاح فى القوائم المالية أو فى أى مستندات أخرى . وبالطبع فان المراجع قد يضطر الى ابلاغ الامر الى مجلس ادارة العميل أو لجنة المراجعة اذا ماحدث أن رفضت الادارة تصحيح الوضع أو التصرف ، لكن لو حدث وفشلت هذه الاجهزة فى اتخاذ اجراء شاف قبل هذه المخالفات القانونية التى اكتشفها المراجع فان المراجع قد يفكر فى الانسحاب من المهمة كلية أو أنه ربما يحجم عن التعامل مع هذا العميل مستقبلا ، وفى حالة تقرير المراجع الاستمرار فى مراجعة القوائم المالية فانه يجب عليه اتخاذ بعض الخطوات التى تكفل الافصاح بتقرير المراجعة عن هذه المخالفات القانونية التى لم تفصح عنها القوائم ، ومن ثم فان تقرير المراجعة اما أن يتضمن رأيا متحفظا أو سلبيا (عكسيا) .

جـ ـ توقعات الاطراف المعنيـة **Expectations of interested parties**

ان المنتج الذى يبيعه المراجع لعملائه هو رأيه المهنى عـن القوائـم المالية ، ومن ثم فانه يجب ـ كما فى حالة المنتجات الاخرى ـ أن تحاول المهنة مقابلة وتحقيق توقعات مستخدمى القوائم المالية ، أى أن المراجـع استجابةلهذه التوقعات يجب أن يحاول توفير كل مايحتاجه المستخدمين بقـدر الامكان آخذا فى الاعتبار القيود التى تفرضها مهنة المراجعة ، لكن يجب مراعاة أن تكلفة توفير كل مايحتاجه المستخدمين قد تفوق المنافع التى يمكن أن تترتب على هذه المعلومات فى بعض الحالات ، ومع هذا فان المراجع يستطيع كمـا أنه يجب عليه الاستجابة كلية لتوقعات الاطراف المعنية عند مراجعة القوائـم المالية فى بعض الحالات الاخرى .

ويمكن التعرف على توقعات المستخدمين من خلال النشرات والتعميمات التى تصدرها الهيئات والمنظمات التى أنشئت لحماية مستخدمى القوائم ، فعلى سبيل المثال نجد أن سلسلة التعميمات المحاسبية رقم (١٩) التى أصدرتهـا الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية SEC عام ١٩٤٠م أوضحـت أن فحص ميزانية الشركات التى تتداول أوراقها المالية فى الاسواق العامة يتطـلب من المحاسب ضرورة اكتشاف أية مغالاة فى تقويم الاصول او حساب الاربـاح وسواء كان هذا بسبب غش واحتيال مقصود أو غير ذلك ، وقد تكرر هذا القول فى عام ١٩٧٤ بسلسلة التعميمات المحاسبية رقم (١٥٣) .

هذا وقد اتضح من استقصاء أجرى عام ١٩٧٤ بالولايات المتحـدة الامريكية أن ٦٦٪ من المستثمرين يعتقدون أن أهم وظيفة لشركات ومكـاتب المحاسبة القانونية انما تتمثل فى اكتشاف الغش والاحتيال ، ولعل وجهـة النظر العامة لمستخدمى القوائم المالية المختلفين فضلا عن الهيئات والمنظمـات المعنية بالامر قد عبر عنها فى مقالة منشورة بمجـلة Accountancy فى عام ١٩٧١ ، والتى أوضحت " أن الهدف الاول من المراجعة هو التحقق من أن الحسابات يمكن الاعتماد عليها وأنها حقيقية وصحيحة ، ثم استطـردت

تقول ... لعله من الضحك أن نقول أن الحسابات تكون صحيحة وحقيقية بالرغم من احتمال عدم صحتها بسبب عدم اكتشاف غش واحتيال حقيقى " . وعليه فلو أن كل هذه الملاحظات تمثل توقعات المستخدمين فاننا يمكن أن نتوقع أن مهنة المراجعة يجب أن تتحرك فى اتجاه قبول مسئوليات أكثر لاكتشاف الغش والاحتيال ، وهو مايمكن التدليل عليه جزئيا من نشرات معايير المراجعة رقم (٤٥، ١٦، ١٧) .

يمثل هذا القسم اذن آخر محاولة للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لسد الفجوة بين مايتوقعه المستخدمون وما تتطلبه المعايير المهنية .

وقد تم التعامل مع هذه الفجوة بعناية ملحوظة بداية مع اقتراب عام ١٩٨٥ ، ـ كنتيجة لعناية الكونجرس الامريكى ـ وتعيين لجنة تتضمن منظمات مهنية محاسبية عديدة (من بينها المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين) ـ بغرض دراسة أهداف فحص المعلومات المالية التى تتضمن احتيال وغش ، وأسباب ذلك ، وقد تم اصدار توصيات ومقترحات فى هذا الشأن بغرض حذف حدوث ذلك الغش أو الاخطاء أو تخفيض حدوثهما بشكل جوهرى ، وقد تم ارسال التقرير النهائى للجنة فى اكتوبر ١٩٨٧ ، حيث تضمن التوصية التالية والملائمة لمدى مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والتقرير عنه :

" يجب أن توضح معايير المراجعة المرتبطة بمسئولية اكتشاف الغش الالتزام الايجابى لاكتشاف الغش بلغة واضحة ، موجبة لا لبس فيها " .

كرد فعل ـ تم اصدار هذا القسم من الارشاد لتوضيح والتوسع فى مسئولية المراجع عن اكتشاف المخالفات الجوهرية . وقد كان الوصف السابق لمسئولية المراجع على النحو التالى :

" يكون لدى المراجع المحايد مسئولية ـ داخل الحدود الحتمية الملازمة لعملية المراجعة ـ أن يخطط فرصة للبحث عن الاخطاء أو المخالفات التى قد يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية وممارسة المهارة والعناية المعقولة فى أداء ذلك الفحص " .

تعبير المسئولية فى هذا القسم من الارشاد يعتبر أكثر ايجابية ومباشرة على النحو التالى :

" يجب على المراجع أن يقوم بتصميم عملية المراجعة بغرض توفير تأكيد وضمان معقول من اكتشاف الاخطاء أو المخالفات التى تعتبر جوهرية للقوائم المالية " .

يقر ذلك القسم بأن خصائص المخالفات تتميز بأنها تتضمن بصفة خاصة عملية التواطوء والتزييف التى قد تؤدى الى مخالفة جوهرية لن يتم اكتشافها ، مع ذلك فان التأكيد على الحدود الحتمية لعملية المراجعة للنشرات السابقة لن يتم العمل بها .

وقد أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين الارشاد رقم (١١) بغرض مناقشة مسئولية المراجع عن اكتشاف عدم صدق البيانات الناتج عن الغش أو الخطأ عند قيامه بمراجعة المعلومات المالية ، وايضاح الاجراءات التى يجب أن يقوم بها عند اكتشافه لحالات تدعوه للشك فى وجود غش أو أخطاء أو الحالات التى يجزم فيها بوقوع أى منهما (١) .

٣/٥ المتطلبات الرئيسية :

١/٣/٥ المستلزمات الاساسية :

يجب على المراجع أن يقوم عند تخطيطه وأدائه لعملية المراجعة بتقييم المخاطر الخاصة بوجود تحريفات (تضليل فى القوائم نتيجة الغش أو الاخطاء)

---

(١) استخدم المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين اصطلاح غش Fraud للتعبير عن مصطلح المخالفة irregularity والذى استخدمه المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فى هذا الارشاد ، بغرض التعبير عن الخطأ المتعمد فى عرض المعلومات المالية بمعرفة واحد أو أكثر من أفراد الادارة أو العاملين بالمنشأة أو الغير .

جوهرية فى القوائم المالية ، تأسيسا على هذا التقييم يجب أن يصمم المراجع عملية المراجعة بالشكل الذى يضمن بشكل معقول اكتشاف هذه الاخطاء أو المخالفات الجوهرية للقوائم المالية .

يجب أن يقوم المراجع بأداء مايلى :

(١) بذل العناية المعقولة فى تخطيط وأداء وتقييم نتائج اجراءات المراجعة .

(٢) وجود درجة سليمة من الشك المهنى بهدف تحقيق ضمان معقول بأن الاخطاء أو المخالفات الجوهرية سوف يتم اكتشافها ، حيث تؤكد اجراءات المراجع الاضافية أو المعدلة الى تأكيد الشك فى وجود الغش أو الخطأ أو الى نفيه ،وعند التأكد من وجود التحريفات يجب عليه أن يتأكد من أن أثرها قد انعكس بوضوح على المعلومات المالية أو أن الاخطاء قد تم تصحيحها .

٥/٣/٢ اعتبارات مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية :

Consideration of audit risk at the financial statement level.

يجب أن يقوم المراجع باجراء تقييم لمخاطر أو وجود التحريف الجوهرى أثناء عملية التخطيط ، يزيد أو يخفف فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية من اهتمامه بمخاطر التحريف الجوهرى ، وهناك عديد من العوامل التى يجب أن تؤخذ فى الاعتبار عند الدراسة هى :

١ ـ خصائص الادارة .

٢ ـ الخصائص التشغيلية والصناعية للعميل .

٣ ـ خصائص عملية الارتباط .

٤ ـ الخصائص المميزة للمنشأة من حيث الحجم ، والتعقيد ،وحقوق الملكية .

ويجب أن يقوم المراجع بتقييم مخاطر تحريف الادارة عن طريق مراجعة المعلومات التى يتم الحصول عليها بخصوص عوامل المخاطر وهيكل الرقابة الداخلية .

يجب أن يتم دراسة الامور التاليـة :

(١) الظروف المعروفة التى قد تشير الى نزعة واستعداد الادارة وقابليتهـا لتحريف القوائم الماليـة ٠

(٢) المؤشرات الخاصة بأن الادارة فشلت فى تحديد السياسات والاجـراءات المحاسبية السليمة ٠

(٣) الظروف التى تشير الى نقص الرقابة على الانشطة الرئيسـية أو الحرجة٠

(٤) المؤشرات الخاصة بنقص نظم الرقابة على تشغيل الحاسب الالكترونى ٠

(٥) المؤشرات الخاصة بأن الادارة لم تقم بتطوير أو توصيل سياسـات واجراءات كافية لحماية البيانات أو الاصول ٠

٥/٣/٣ اعتبارات مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد الحساب أو مسـتوى مجموعة العمليات :

Considerations of audit risk at the account balance or transaction class level.

قد تؤثر العوامل التالية على دراسة المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى عند مستوى رصيد الحساب أو مجموعة العمليات :

(١) تعقد وتنازع المشاكل المحاسبية التى تؤثر على الرصيد أو مجموعـة العمليات ٠

(٢) طبيعة أو سبب أو مقدار التحريفات المعروفة أو المحتملة المكتشفـة فى الرصيد أو مجموعة العمليات فى المراجعة السابقة ٠

(٣) قابلية أو حساسية الاصول المرتبطة للاختلاس أو سوء الاستخدام ٠

(٤) مدى نطاق الحكم الشخصى المرتبط بتحديد اجمالى الرصيد أو مجموعة العمليات ٠

٥/٣/٤ الشك المهني فى تخطيط وتنفيذ أداء عملية المراجعة :

Professional skepticism in audit planning and performance

يجب أن يتم تخطيط وأداء عملية المراجعة فى ضوء شك مهنى معين ، بحيث لايفترض المراجع اما ان الادارة غير أمينة أو أن أمانتها لن تكون محل مساءلة .

وعندما يصل المراجع الى نتيجة مؤداها أن هناك مخاطر مؤثرة للتحريف الجوهرى ، يجب أن يأخذ ذلك فى اعتباره عند تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت اجراءات المراجعة :

(١) قد يقوم المراجع :
- بتحديد عمليات مالية محددة ترتبط بالادارة العليا .
- اجراء مصادقة التفاصيل المرتبطة بالاطراف الخارجية الملائمة .
- وفحص تفاصيل كافة القيود المحاسبية التى قامت باعدادها واعتمادها الادارة العليا .

(٢) يجب أن يدرس المراجع ما اذا كانت السياسات المحاسبية تعتبر ملائمة فى ظل الظروف المحيطة أو قد تم استخدامها بهدف تحريف الارباح أو المركز المالى أم لا .

قد يؤدى تنفيذ أداء اجراءات المراجعة أثناء عملية المراجعة الى اكتشاف الحالات أو الظروف التى يجب أن تدفع المراجع الى دراسة ما اذا كانت التحريفات الجوهرية موجودة أم لا . فاذا اختلفت الحالة أو الظروف عكسيا عن توقعات المراجع ، فانه يحتاج أن يقوم بدراسة السبب المرتبط بتلك الاختلافات . فيما يلى عديد من الامثلة الخاصة بتلك الحالات أو الظروف :

(١) ان اجراءات الفحص التحليلى تفصح وتكشف عن اختلافات جوهرية عن التوقعات .

(٢) ان طلبات المصادقات تفصح عن اختلافات جوهرية أو نتج عنها ردود أقل من المتوقع .

(٣) ان السجلات المساندة أو الملفات التى يجب أن يتم الحصول عليها بسهولة لاتتوافر فور طلبها .

٥/٣/٥ تقييم نتائج اختبار المراجعة : Evaluation of audit test results.

يجب أن يدرس المراجع كل من الجوانب الكمية أو الوصفية للاختلافات، وما اذا كانت هذه الاختلافات موءشر للاخطاء أو المخالفات . حيث أن المخالفات تعتبر أخطاء متعمدة من ثم فان لها مضامين ذات أثر نقدي مباشر.

فاذا حدد المراجع أن تعديل عملية المراجعة يعتبر أو قد يعتبر مخالفة ، ولكنه حدد أيضا بأن الاثر على القوائم المالية غير موءثر فان المراجع يجب أن :

(١) أن يحيل هذا الامر الى مستوى ادارى ملائم .

(٢) أن يقتنع بأن المخالفة ليس لها أى مضامين خاصة باجراء جوانب أخرى للمراجعة أو أن تلك المضامين قد تم دراستها وأخذها فى الحسبان بشكل كاف .

فاذا ماحدد المراجع أن تعديل عملية المراجعة يعتبر أو قد يعتبر مخالفة ، وأنه حدد أن الاثر يمكن أن يكون موءثر أو أنه غير قادر على تقييم الاهمية النسبية المحتملة ، فانه يجب أن :

(١) يدرس المضامين المرتبطة بالجوانب الاخرى لعملية المراجعة .

(٢) مناقشة الامر والاسلوب المرتبط بالفحص الاضافى مع مستوى ادارى ملائم.

(٣) محاولة الحصول على دليل اثبات كاف وصالح لتحديد ما اذا كانت المخالفات الجوهرية موجودة فى الحقيقة أم لا ، وأثر هذه المخالفات على القوائم المالية .

(٤) اقتراح أن يقوم العميل بالتشاور مع مستشار قانونى على الامور التى تختص بالمشاكل والاستفسارات القانونية ٠

٦/٣/٥ <u>الاثر على تقرير المراجعة</u> : Effect on the auditt report

اذا ماتوصل المراجع أن القوائم المالية تتأثر جوهريا بوجود المخالفة ، فانه يجب أن يقوم بتعديل هذه القوائم ، واذا لم يتم التعديل فيجب أن يعبر عن رأى متحفظ أو قد يمتنع عن ابداء الرأى ٠

واذا تم منع المراجع من تطبيق الاجراءات الضرورية ، أو اذا لم يكن المراجع قادر على التوصل - بعد تطبيق الاجراءات الاضافية - الى ما اذا كانت المخالفات المحتملة يمكن أن تؤثر جوهريا على القوائم المالية فان المراجع يتعين عليه أن :

(١) أن يتنصل أو يتحفظ فى رأيه بخصوص القوائم المالية ٠
(٢) أن يوصل نتيجة المراجعة الى لجنة المراجعة أو مجلس الادارة ٠

فاذا رفض العميل أن يقبل تقرير المراجع المعدل نتيجة الظروف الموضحة ، فان المراجع يجب أن ينسحب من عملية الارتباط ، وتوصيل أسباب هذا الانسحاب الى لجنة المراجعة أو مجلس الادارة ٠

<u>الاتصالات الداخلية</u> : Internal communication

يجب أن يتم التقرير عن كافة المخالفات المرتبطة بالادارة العليا - والتى أصبح المراجع على علم بها أثناء عملية المراجعة - الى لجنةالمراجعة٠

يجب أن يتم التقرير عن كافة المخالفات الاخرى - التى أصبح على علم بها أثناء عملية المراجعة - الى لجنة المراجعة (اذا كانت هذه المخالفات ذات أهمية أو منطقية) ٠

الاتصالات الخارجيــة : External communication

ليس من مسئولية المراجع عادة أن يقوم بالتقرير عن المخالفات الـــــى، أطراف بخلاف ادارة العميل أو مجلس الادارة ، ولكن من واجبه أن يفصح عن المخالفات التى قد تكون موجودة فى ظل الظروف التالية :

(١) الى هيئة تنظيم الاوراق المالية عندما يقوم العميل بتغـــيير المراجع .

(٢) الى المراجع اللاحق طبقا لارشاد المراجعة رقم (٧) .

(٣) الى القضاء .

٤/٥ أساليب التطبيق :

يتضمن تطبيق هذا الارشاد بصفة رئيسية توثيق الحكم الشخصـى أو نتائج المراجعة المطلوبة ، لايستلزم هذا الارشاد استخدام أية اجراءات خاصـة للمراجعة . مع ذلك فانه يتطلب من المراجع أن يقوم بدراسة العوامل المختلفة واجراء تقييم المخاطر المرتبطة . يحتاج المراجع أن يستخدم نماذج نمطية ذات تعميم عام أو اعداد مذكرات وصفية لتوثيق دراسة مخاطر التحريف الجوهـــرى الناتجة من وجود المخالفات .

١/٤/٥ مخاطر المراجعـــة عند مستوى القوائم المالية :

Financial statement level audit risk.

يحتاج المراجع توثيق الدراسة الخاصة بخصائص الادارة ، المنشـــأة ، الصناعة وارتباط عملية المراجعة بغرض تقييم مخاطر المخالفات الجوهـريـــة ، متضمنة احتمال تحريف الادارة management misrepresentation يستخدم كثير من المراجعين الان قائمة مراجعة للبيئة الرقابية بحيث تغطـــى كافة هذه الامور . يجب أن يتم فحص تلك القائمة لبيان ما اذا كانت النقـاط الاضافية قد تم اضافتها أم لا ، أيضا يجب أن يكون هناك نتيجة تم توثيقهـا

على الحكم الشخصي للمراجع بخصوص مخاطر المخالفات الجوهرية • وقد تكون النتيجة في صورة وصفية على سبيل المثال مرتفعة ، معتدلة أو منخفضة ، مع ذلك لايعتقد كافة المراجعين أن عملية التوثيق تعد فكرة جيدة ، بينما أشار المعارضون بأن ذلك يخلق عبء ملحوظ لشرح أن التعديلات الملائمة قد تم اجراءها عند تخطيط عملية المراجعة عندما تكون النتيجة ذات مخاطر مرتفعة ، سواء تم التوثيق أم لا ، مع ذلك فان المراجع يجب أن يتوصل الى نتيجة يتعين أن يوصلها الى فريق المراجعة •

٢/٤/٥ مخاطر المراجعة عند مستوى رصيد الحساب :

Account balance level audit risk.

يجب أن يقوم المراجع أيضا بتوثيق الدراسة الخاصة بمخاطر التحريف الجوهري عند مستوى رصيد الحساب أو مستوى مجموعة العمليات عند تطوير برامج المراجعة ، بعض المراجعين يقومون صراحة بتوثيق النتيجة المرتبطة بما اذا كانت مخاطر التحريف الجوهري تعتبر مرتفعة ، معتدلة أو منخفضة في برنامج المراجعة يتعرض توثيق النتيجة لنفس المناقشات الجدلية المرتبطة بنظيرها عند دراسة مخاطر المراجعة عند مستوى القوائم المالية •

٣/٤/٥ تقييم نتائج اختيار المراجعة : Evaluation of audit test results.

لضمان التقييم السليم لنتائج اختبار عملية المراجعة ، يحتاج المراجع أن يتبنى سياسات واجراءات ملائمة لاغراض فحص أوراق العمل بالاضافة الى دراسة المقدار الاجمالي لاختلافات المراجعة • على سبيل ينصح أن يتم تضمين سؤال محدد في قائمة مراجعة فحص ورقة العمل عن ما اذا كانت هناك دراسة كافية لاسباب اختلافات المراجعة شاملة احتمال حدوث المخالفات ، أيضا يجب أن يكون هناك توثيق لدراسة اختلافات المراجعة ـ سواء على المستوى الفردي أو الاجمالي ـ وما اذا كانت تشير الى وجود أخطاء أو مخالفات • يستخدم معظم المراجعين نموذج معين لتلخيص تقييم أوراق العمل بهدف تجميع

اختلافات المراجعة . يجب أن يتضمن ذلك النموذج مساحة كافية لتحليل طبيعة وسبب كل اختلاف مراجعة . مع ذلك فبسبب صعوبة تقرير ما اذا اختلاف المراجعة المحدد يعتبر خطأ أو مخالفة ، فليس من المفضل بوجه عام أن يتطلب الامر التحديد الصريح عما اذا كان البند يعتبر خطأ أو مخالفة .

الفصل السادس

اجــراءات الفحــص التحليلى

Analytical procedures

٦ / ١ التاريخ الفعال ومجال التطبيق والتعريفات الرئيسية :

٦ / ١ / ١ التاريخ الفعال ومجال التطبيق :

صدرت النشرة الاصلية لارشاد معايير المراجعة SAS رقم (٥٦) ،(قسم ٣٢٩) فى ابريل ١٩٨٨ عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونييــن ، وهى ترتبط بمراجعة القوائم المالية عن الفترات التى تبدأ فى (أو بعــــد) ١ يناير ١٩٨٩ ٠

وهذا الارشاد قابل للتطبيق على عمليات مراجعة القوائم المالية طبقــا لمعايير المراجعة المقبول والمتعارف عليها ٠ ويلاحظ أن بعض القواعــــد الارشادية التى تضمنتها هذه التوصية تعتبر ملائمة فى ارتباطات أخرى حيث يتم تطبيق اجراءات الفحص التحليلى عليها بشكل عادى على سبيل المثال فحــص المعلومات الدورية(أو المرحلية) أو عمليات فحص التنبوءات ٠

٦ / ١ / ٢ التعريفات الرئيســية :

الاجراءات التحليلية : Analytical procedures

تتضمن الاجراءات التحليلية تقييم المراجع للمعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات الواضحة والمتوقعة بين كل من البيانات المالية والغير مالية٠ وتتراوح تلك الاجراءات مابين اجراء المقارنات البسيطة (مقارنة السنة الحاليــة بالسنة السابقة) الى استخدام نماذج معقدة تتضمن استخدام كثيرا من العلاقات وعناصر البيانات (تحليل الانحدار) ٠

تتمثل الفلسفة الاساسية لتطبيق الاجراءات التحليلية فى امكانية توقع وجود العلاقات الواضحة بين البيانات بشكل معقول واستمرارها ، الا اذا حدث تغيير فى الظروف المحيطة (عمليات مالية أو أحداث غير عادية ، تغيرات محاسبية ، تغيرات أو تقلبات عشوائية أو تحريفات) .

٢/٦ أهداف الارشـاد :

١/٢/٦ مقـدمة :

أدخل اصطلاح اجراءات الفحص التحليلى Analytical review procedures فى أدبيات المراجعة فى عام ١٩٧٠ ، حينما تم اصدار توصية عن اجراءات المراجعة رقم(٥٤) ، وقد استخدمت هذه الاجراءات فى الممارسة العملية بشكل جيد قبل ذلك ـ حيث كان يشار اليها بتحليل المؤشر والاتجاه والمقارنات ratio and trend analysis and comparisons، كانت التوصية رقم (٥٤) بمثابة الاعتراف الرسمى الاول ، مع ذلك فان مثل تلك الاجراءات توفر للمراجع دليل اثبات يفى بمتطلبات المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى الخاص بدليل الاثبات الكاف والصالح . وقد نصت توصية عن معايير المراجعة SAS رقم ٢٣)، (قسم ٣١٨) ـ وعنوانها اجراءات الفحص التحليلى Analytical review procedures صادرة فى عام ١٩٧٨ ـ على أن اعتماد المراجع على اختبارات التحقق يمكن ان يشتق من :

١ ـ اختبارات تفاصيل العمليات المالية والارصدة .

٢ ـ اجراءات الفحص التحليلى .

٣ ـ أى مزيج من هذين النوعين من اختبارات التحقق .

وجدير بالذكر فان الارشاد رقم (٢٣) لم يستلزم تطبيق اجراء محدد من اجراءات الفحص التحليلى ، كذلك فلم يحدد مقدار الاعتماد على اختبارات التحقق الذى يمكن أن يشتق من الاجراءات التحليلية . حيث تم ترك تحديد مقدار الاعتماد المطلوب على الاجراءات التحليلية كلية على الحكم الشخصى للمراجع

اعتمادا على تقييمه للكفاءة والفعالية المتوقعة لاختبارات عملية المراجعة ، مع ذلك فقد استلزم الارشاد رقم (٢٣) أن يقوم المراجع بفحص التقلبات الجوهرية التى يشير اليها تطبيق اجراءات الفحص التحليلى .

هذا الارشاد (ارشاد رقم ٥٦ قسم ٣٢٩ الصادر فى ١٩٨٨) قد حل محل الارشاد رقم ٢٣ ـ قسم ٣١٨ الصادر فى ١٩٧٨) ، وقد اختصر مصطلح اجراءات الفحص التحليلى Analytical review procedures بحيث أصبح فقط الاجراءات التحليلية analytical procedures بعبارة أخرى فقد اسقط هذا الارشاد لفظ الفحص review . ويتمثل التغيير الرئيسى فى أن الاجراءات التحليلية تعتبر مطلوبة فى مرحلتين من مراحل المراجعة هما مرحلة التخطيط والفحص النهائى . أحد الدوافع وراء ذلك المتطلب هو الاعتقاد بأن الاجراءات التحليلية يمكن أن تكون فعالة فى تحديد التحريفات المالية وتوجيه نظر المراجع الى احتمال وجود أنواع معينة من المخالفات الجوهرية .

تجدر الاشارة الى أن مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز قد أصدر ارشاد بعنوان الفحص التحليلى Analytical review فى ابريل ١٩٨٨ ، بهدف توضيح المبادئ التى تحكم تطبيق اجراءات الفحص التحليلى ، كما تعرض الى العوامل الواجب مراعاتها عند تنفيذ هذه الاجراءات .

كما أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين الارشاد رقم (١٣) بعنوان الفحص التحليلى بهدف توضيح المبدأ الاساسى المرتبط باجراءات الفحص التحليلى لمعاونة المراجع الذى يستخدم مثل هذه الاجراءات عند أدائه لعمله ، وقد استخدم عبارة اجراءات الفحص التحليلى فى هذا الارشاد لوصف التحليل باستخدام النسب والاتجاهات الهامة ، بما فى ذلك نتائج فحص البنود والتقلبات غير العادية .

تخطيط عملية المراجعة : Planning the audit

يتمثل هدف استخدام اجراءات الفحص التحليلى ــ عند تخطيط عملية المراجعة ــ فى زيادة فهم المراجع للعميل وتحديد مخاطر المراجعة المحددة عن طريق دراسة الارصدة غير العادية أو غير المتوقعة أو العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة فى البيانات الاجمالية • على وجه التحديد يتمثل الهدف فى تحديد وجود العمليات والاحداث غير العادية أو الشاذة بالاضافة الى القيم ، المؤشرات والاتجاهات التى قد تشير الى الامور التى لديها أثر على القوائم المالية وتخطيط عملية المراجعة •

الفحص الشامل : Orerall review

يتمثل هدف استخدام اجراءات الفحص التحليلى ــ فى مرحلة الفحص الشامل للقوائم المالية المراجعة ــ فى مساعدة المراجع فى تقييم صحة النتائج التى توصل اليها أثناء عملية المراجعة متضمنا رأيه فى القوائم المالية •

اختبارات التحقق الاساسية : Substantive tests

لا تتطلب هذه التوصية (أو الارشاد) أن يقوم المراجع باستخدام الاجراءات التحليلية كاختبار تحقق (ينظر المتطلبات الرئيسية) • مع ذلك قد يستخدم المراجع تلك الاجراءاتكاختبار تحقق • وعندما تستخدم تلك الاجراءات كاختبارات تحقق ، يكون الهدف من استخدام الاجراءات التحليلية فى تجميع دليل اثبات يؤيد صحة رصيد الحساب • على سبيل المثال فان نتائج تطبيق مؤشر متوسط معدل الفائدة الى متوسط القروض المستحقة السداد سوف يوفر دليل اثبات يؤيد مقدار مصروف الفائدة •

٦ / ٣ المتطلبات الرئيسية :

٦ / ٣ / ١ تخطيط عملية المراجعة :

يجب أن يستخدم المراجع اجراءات الفحص التحليلى فى مرحلة تخطيط

المراجعة ، والغرض من استخدام هذه الاجراءات فى مثل هذه المرحلة هو مساعدة المراجع فى تخطيط طبيعة ، وتوقيت ومدى نطاق اجراءات المراجعة التى ستستخدم فى الحصول على دليل اثبات يؤيد أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات المالية ٠

٦/٣/٢ الفحص الشامل :

يجب على المراجع أن يقوم باستخدام اجراءات الفحص التحليلى فى الفحص الشامل للقوائم المالية موضع المراجعة ٠ قد تشير نتائج الفحص الشامل الى مدى الحاجة الى دليل اثبات مراجعة اضافى ٠

٦/٣/٣ اختبارات التحقق الاساسية :

قد يستخدم المراجع اجراءات الفحص التحليلى فى الحصول على دليل اثبات بخصوص التأكيدات المرتبطة بأرصدة الحساب أو مجموعة العمليات المالية ، وعندما تستخدم لهذا الغرض فان اجراءات الفحص التحليلى تعتبر بمثابة اختبارات تحقق واذا ما استخدم المرجع تلك الاجراءات كاختبار تحقق ، فانه يجب ان يفحص كافة التقلبات الجوهرية ٠

وقد تطبق اجراءات الفحص التحليلى على مجالات محاسبية فردية (على سبيل المثال المبيعات ، تكلفة العمل ، الاهلاك ٠٠) وقد تطبق على معلومات مالية لمنشأة بأكملها أو أنشطة معينة داخلها (مثل شركات تابعة أو قطاعات أو أقسام) ، كما أنها قد تطبق على معلومات مالية تتعلق بالقوائم المالية الموحدة لشركة قابضة ٠

٦/٤ أساليب التطبيق :

٦/٤/١ مقدمة :

تتضمن الاجراءات التحليلية مايلى :

أ ــ تحليل المؤشرات ratio analysis

ب ـ تحليل الاتجاه trend analysis
ج ـ تحليل الانحراف variance analysis
د ـ اعداد القوائم المالية ذات الحجم العام Common-size financial statement.
هـ ـ المقارنـات comparisions
و ـ تحليل الانحدار regression analysis

يتم تحديد مثل تلك الاجراءات فى ضوء طبيعة أنشطة العميل ، امكانية الحصول على البيانات ، درجة الدقة المطلوبة والحكم الشخصى للمراجع ٠

عند تطبيق اجراءات الفحص التحليلى ،قد يستخدم المراجع بيانات غير موجودة فى القوائم المالية على سبيل المثال عدد الوحدات المنتجة أو المباعة ، عدد العاملين ، عدد الساعات المبذولة عن طريق العاملين ، معلومـات الموازنات ٠

يتضمن باقى هذا القسم (أساليب التطبيق) مناقشة عامة عـن الاساليب المختلفة التى يمكن الاعتماد عليها فى تطبيق اجراءات الفحص التحليلى وحيث يتم شرح كيف يمكن استخدام هذه الاساليب خلال مراحل عمليـة المراجعة التخطيط ، تجميع دليل اثبات امراجعة (اختبارات التحقق) والفحص الشامل ٠

٢/٤/٦ طبيعة اجراءات الفحص التحليلى :

عندما يقوم المراجع بتطبيق اجراءات الفحص التحليلى ، فانه عـادة مايقوم بحساب ، ومقارنة وتحليل المؤشرات ، والاتجاهات والانحرافات ٠

تشمل اجراءات الفحص التحليلى بصفة على مايلى :

- مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة لفترة أو لفتـرات سابقة ٠

- مقارنة المعلومات المالية مع النتائج المتوقعة (الموازنـات أو التنبـؤات) ٠

- دراسة علاقة عناصر المعلومات المالية المتوقعة ومدى مسايرتها للنموذج المتنبأ به بناء على خبرة المنشأة .

- مقارنة المعلومات المالية بمعلومات مماثلة تتعلق بالصناعة التى ينتمى العميل اليها .

- دراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بها (مثل العلاقة بين تكلفة العمل وحجم القوى العاملة) .

- فحص الانحرافات غير المتوقعة والتى يمكن تمييزها عن طريق التحليل والمقارنة ، والحصول على الايضاحات المتعلقة بتلك الانحرافات ومبرراتها .

بوجه عام يتم استخدام كل من تحليل المؤشرات ، تحليل الاتجاهات فضلا عن تحليل الانحرافات معا ، بالاضافة لتلك التحليلات يستخدم بعض المراجعين تحليل الانحدار فى تطبيق اجراءات الفحص التحليلى .

وتتمثل اجراءات هذه التحليلات فيما يلى :

أ - <u>تحليل المؤشرات</u> : Ratio analysis

تتضمن اجراءات تحليل المؤشرات مايلى :

(١) العملية الحسابية للعلاقات المالية الجوهرية على سبيل المثال الاصول المتداولة الى الخصوم المتداولة .

(٢) مقارنة مؤشرات الفترة الحالية بأحد أو أكثر من من المؤشرات التالية :

- المؤشرات المماثلة للفترة أو الفترات السابقة .
- المؤشرات المماثلة لمتوسطات الصناعة .
- المؤشرات المماثلة التى تعتبر مقبولة ومتعارف عليها عن طريق المراجع أو البنوك أو المقرضين وما الى ذلك .

(٣) تحليل الانحرافات غير العادية والجوهرية بين موءشرات الفترة الحالية والموءشرات المماثلة ــ موضع المقارنة •

ب ــ تحليل الاتجــاه : Trend analysis

تتضمن اجراءات تحليل الاتجاه مايــلى :

(١) اختبار فترة الاساس a bose period
(٢) العملية الحسابية للبيانات المالية عن الفترات اللاحقة ، علـى سبيــل المثال المبيعات كنسبة مئوية من بيانات فترة الاساس •

(٣) مقارنة النسب المئوية للفترة الحالية مع النسب المئوية المماثلة للفتــرات السابقة •

(٤) تحليل التغيرات غير العادية والجوهرية فى النسب المئوية بين الفترة الحالية والفترات السابقة •

جـ ــ اجراءات تحليل الانحراف : Variance analysis

تتضمن اجراءات تحليل الانــحراف مايــلى :

(١) تحديد المستويات المقبولة المرتبطة بالبيانات المالية موضع التحليل •
(٢) مقارنة البيانات المالية للفترة الحالية مع المستويات المقبولة •
(٣) تحليل الانحرافات غير العادية أو الجوهرية بين البيانات المالية للفترة الحالية والمستوى المقبول لمثل هذه البيانات •

٦/٤/٣ اجراء المقارنة مع متوسطات الصناعة وبيانات الاقتصاد القومي :

عند تطبيق اجراءات الفحص التحليلى ــ قد يرغب المراجع فى مقارنــة البيانات المالية للعميل مع تلك البيانات المماثلة المرتبطة بالصناعة التى ينتمى اليها العميل ، وفى هذا الخصوص ينبغى أن يأخذ المراجع فى حسبانه ما اذا كانت المعلومات المرتبطة بالصناعة متاحة بطريقة معقولة وبشكل دورى ، وما اذا

كانت البيانات قابلة للمقارنة مع البيانات التى خضعت للتقييم (فعلى سبيل المثال قد تكون بيانات الصناعة العامة غير المتخصصة غير قابلة للمقارنة مع منشأة تنتج وتبيع منتجات متخصصة) .

وقد يرغب المراجع أيضا فى مقارنة البيانات المالية للعميل مع البيانات الاقتصادية القومية (على سبيل المثال المؤشرات الاقتصادية الرائدة ، اجمالى الناتج القومى ، الدخل القومى ، معدل البطالة ...) .

٦/٤/٤ أسلوب تحليل المؤشرات : Ratio analysis approach

يعتبر اسلوب تحليل الاتجاه أكثر اجراءات الفحص التحليلي شيوعا واستخداما ، يمكن تصنيف المؤشرات ـ تأسيسا على مصادرها ـ على النحو التالى :

١ ـ مؤشرات الميزانية العمومية
٢ ـ مؤشرات قائمة الدخل
٣ ـ مؤشرات مختلطة

تتضمن المؤشرات المختلطة أرقاما من أكثر من قائمة مالية واحدة .

تصور الجداول التالية بعض من أكثر هذه المؤشرات شيوعا ، وتبويبها وطريقة حسابها والخاصية التى يتم قياسها :

جدول رقم (٦/٤/٤/أ)

الموءشرات الاكثر استخداما فى الميزانيــة العمومية

نوع الموءشر	طريقة الحســـاب	الخاصية محل القياس
١ ـ موءشر التداول	الاصول المتداولـــة / الخصوم المتداولـــة	السيولة قصيرة الاجـــل
٢ ـ الموءشر السريع	النقدية + الاوراق المالية + المدينون / الخصوم المتداولة	السيولة قصيرة الاجل
٣ ـ موءشر القـروض الى حقول الملكية	القروض طويلة الاجل / القروض طويلة الاجل + حقوق المساهمين	اليسر طويل الاجـــل
٤ ـ موءشر المخــــزون الى رأس المال العامل	المخـــــزون / الاصول المتداولة ـ الخصوم المتداولة	المخزون الزائـــــد أو رأس المال العامل غير الكاف

جدول رقم (٦/٤/٤/ب)

الموءشرات الاكثر شيوعا فى قائمة الدخـــل

نوع الموءشر	طريقة الحســـاب	الخاصية محل القياس
١ ـ موءشر مجمل الربح	مجمل الربح / المبيعـــات	سياسات الشراء ، الانتاج، والتسعير
٢ ـ موءشر المصروفـــات البيعية والاداريـــة	المصروفات البيعية والادارية / المبيعـــات	الكفاءة التشغيلية
٣ ـ موءشر صافى الدخـــل	صافى الدخـــل / المبيعـــات	الكفاءة التشغيليـــة

جدول رقم (٦/٤/٤/جـ)
المؤشرات المختلطة

نوع المؤشر	طريقة الحساب	الخاصة محل القياس
١ ــ مؤشر معدل دوران المدينين	متوسط حسابات المدينين / متوسط المبيعات اليومية	سيولة المدينين
٢ ــ مؤشر معدل دوران المخزون	تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون	سيولة المخزون
٣ ــ مؤشر معدل دوران حساب الدائنين	متوسط حساب الدائنين / متوسط المشتريات اليومية	سياسة السداد
٤ ــ العائد على الاصول	صافي الدخل / اجمالى الاصول	كفاءة استغلال الاصول

تعتبر هذه المؤشرات من أكثر المؤشرات استخداما (وليس كلها)في تطبيق اجراءات الفحص التحليلي ، ينبغي على المراجع أن يستخدم معرفتـــه بالعميل والصناعة التي ينتمي اليها عند تطبيق المؤشرات الملائمة ٠

تحليل المؤشرات ذو حدود ، حيث أنه يركز أساسا على الماضي ،كما أنه يتعامل في الاجماليات ، ومن ثم فان تحليل المؤشرات يمكن الاعتماد عليه كعلامة تحذيرية ، على الرغم من ذلك فاستخدام تحليل المؤشرات مفيد ونافع في اكتشاف المشاكل القائمة أو المحتملة عندما يطبق بالارتباط مع تحليـــل الاتجاه وتحليل الانحـــراف ٠

٦/٤/٥ أسلوب تحليل الاتجاه : Trend analysis approach

يشير أسلوب تحليل الاتجاه الى التغيرات النسبية فيالبيانـــات مـــن فترة الى فترة أخرى ٠ على سبيل المثال يفترض قيم المبيعات التالية في قوائم الدخل المتتالية المرتبطة باحدى منشآت الاعمال :

السنـــة	١٩٨٤	١٩٨٥	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨
المبيعات	٢٠٠ج	٣٠٠ج	٣٥٠ج	٤٥٠ج	٥٠٠ج

فاذا ما اختيرت سنة ١٩٨٤ كسنة الاساس ، فان قيمة المبيعـــات الخاصة بتلك السنة هي ١٠٠٪ ، أما قيمة المبيعات لسنة ١٩٨٥ تبـــلغ ١٥٠٪ (٣٠٠ج ÷ ٢٠٠ج) ، تتمثل قيم المبيعات في قائمة تحليل الاتجاه على النحو الاتي :

السنـــة	١٩٨٤	١٩٨٥	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨
المبيعات	١٠٠٪	١٥٠٪	١٧٥٪	٢٢٥٪	٢٥٠٪

يمكن أن تكون أى سنة من السنوات السابقة سنة الاساس، حيث يمكن للمراجع أن يختار سنة الاساس ويحركها ، ففى نهاية سنة ١٩٨٩ يمكن أن يقرر أن يعد قائمة اتجاه جديدة عن طريق استبعاد سنة ١٩٨٤، واتخاذ سنة ١٩٨٥ كسنة أساس أو تكون ١٠٠٪ .

ويمكن فى ضوء ذلك اعداد قوائم تحليل اتجاه من أى بيانات، فعلى سبيل المثال يفترض وجود النسب المئوية لمجمع الربح التالية :

السنة	١٩٨٤	١٩٨٥	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨
الربح	٤٢٪	٤٣٪	٤٥٪	٤٥٪	٤٠٪

واذا ماتم اختيار سنة ١٩٨٤ كسنة أساس ، فان النسبة المئوية لمجمل الربح الخاصة بهذه السنة ستكون ١٠٠٪ ، أما سنة ١٩٨٥ فستكون ١٠٢ر٤٪ (٤٣٪ ÷ ٤٢٪) ، ويمكن توضيح النسب المئوية لمجمل الربح فى قائمة تحليل الاتجاه على النحو التالى :

السنة	١٩٨٤	١٩٨٥	١٩٨٦	١٩٨٧	١٩٨٨
الربح	١٠٠٪	١٠٢ر٤٪	١٠٧ر١٪	١٠٧ر١٪	٩٥ر٢٪

لاشك أن الانخفاض غير العادى فى الاتجاه من خلال سنة ١٩٨٧الى سنة ١٩٨٨ يوجه نظر المراجع الى مجال معين (المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة) ، بعبارة اخرى يستلزم ذلك توجيه انتباه المراجع ، وربما اجراءات اضافية للمراجعة .

يساعد الاحتفاظ بقوائم تحليل اتجاه مرتبطة بالارقام الجوهرية مثل المبيعات ، تكلفة البضاعة المباعة ، الاصلاحات والصيانة ، مصروفات البيع

وما الى ذلك ـ المراجع على اكتشاف الانحرافات غير العادية من الفتـــرات السابقـة .

٦/٤/٦ أسلوب تحليل الانحراف Variance analysis approach

قد يرغب المراجع فى مقارنة البيانات الحالية مع مستويات مقبولة محددة مسبقا (الانماط والمعايير) . ويستلزم فحص الانحرافات عن تلك المستويـات تعرف هذه العملية باسم تحليل الانحراف .

وعندما يتم تطبيق تحليل الانحراف ،قد يستخدم المراجع المعلومات المرتبطة بتلك المعايير عن طريق المصادر التالية :

١ ـ موازنات الشركة
٢ ـ تنبوءات الشركـة .
٣ ـ بيانات الصناعـة .
٤ ـ بيانات الفتـرة السابقة .

يجب على المراجع ـ عند استخدام بيانات الصناعة فى اجراءات الفحص التحليل أن يقوم بتحويل القوائم المالية للعميل الى قوائم مالية ذات حجم عام.

٧/٤/٦ القوائم المالية ذات الحجم العام :
Common-size financial statement.

هى عبارة عن القائمة التى يتم فيها تحويل الارقام والقيم الـى نسـب مئوية ، حيث يتم تحويل قيم النقدية ، المدينين ، المخزون والاصول الاخرى فى الميزانية العمومية الى نسب مئوية تأسيسا على علاقة كل أصل الى اجمالـى الاصول .

تساعد القوائم المالية ذات الحجم العام المراجع فى مقارنة البيانـات المالية لمنشآت الاعمال ذات الاحجام المختلفة حيث لايتم مقارنة الارقـام أو القيم ، وانما يتم مقارنة النسب ذاتها ، علاوة على ذلك تعتبر أغلب بيانـات الصناعة ذات حجم عام .

يصور الجدول رقم (٦/٤/٧/أ) الميزانية العمومية لاحدى المنشآت في صورة قيم ونسب مئوية على النحو التالي :

جدول رقم (٦/٤/٧/أ)
الميزانية العمومية ذات الحجم العام

	القيمة	الحجم العام
ـ النقدية	٢٠٠ج	٦ر٧ ٪
ـ حسابات المدينين	٥٠٠	١٦ر٧
ـ المخزون	٧٠٠	٢٣ر٣
ـ العقارات والمعدات والالات (بالصافى)	١٥٠٠	٥٠
ـ الاصول الاخرى	١٠٠	٣ر٣
اجمالى الاصول	٣٠٠٠ج	١٠٠٪
ـ حسابات الدائنين	٣٠٠ج	١٠ر٠٪
ـ الخصوم المتداولة الاخرى	١٠٠	٣ر٣
ـ القروض طويلة الاجل	٩٠٠	٣٠ر٠
ـ حقوق المساهمين	١٧٠٠	٥٦ر٧
اجمالى الخصوم	٣٠٠٠	١٠٠٪

تأسيسا على قيمة المبيعات عند نسبة ١٠٠٪ يمكن اعداد قوائم دخل ذات حجم عام

٨/٤/٦ الملف الدائم لاجراءات الفحص التحليلي :

permanent file for analytical procedures.

حيث أن اجراءات الفحص التحليلى تعتمد فى جزء كبير منها على بيانات الصناعة بالاضافة الى بيانات الفترة السابقة للعميل ، فانه يجب أن يتم الاحتفاظ بهذه البيانات فى الملف الدائم للعميل لاغراض الاستخدام اللاحق . تعتمد البيانات التى يتم الاحتفاظ بها على طبيعة اجراءات الفحص التحليلى .

تتضمن مقارنة المراجع لنتائج الفترة الحالية بالفترات السابقة مايلى :

أ ـ مقارنة بيانات فترة ربع شهرية بمثيلتها أثناء الفترة الحالية .

ب ـ مقارنة بيانات شهر بمثيله فى شهر آخر أثناء الفترة الحالية .

جـ ـ مقارنة بيانات موسم بموسم آخر أثناء الفترة الحالية .

د ـ مقارنة بيانات الفترة الحالية (فترة ربع شهرية ، فترة شهر ، أو موسم) بفترة مماثلة فى السنوات السابقة .

يجب أن يحتفظ المراجع بكافة البيانات الدورية المستخدمة في التحليل فى الملف الدائم للعميل ، وعندما يكون ذلك ممكنا يجب أن يتم الاحتفاظ بالتالى :

أ ـ النسب المئوية المستخدمة فى تحليل الاتجاه .

ب ـ النسب المئوية المستخدمة فى القوائم المالية ذات الحجم العام .

جـ ـ المؤشرات المستخدمة فى تحليل المؤشرات المالية .

د ـ بيانات الصناعة المستخدمة ومصادر البيانات .

ليس هنالك فترة محددة من الزمن التى يجب أن تغطيها البيانات فى الملف الدائم مع ذلك ينصح بالاحتفاظ بتلك البيانات على الاقل لمدة خمسة سنوات .

٩/٤/٦ <u>تحليل الانحـــدار</u> : Regression analysis

ان تحليل الانحدار عبارة عن وسيلة احصائية تستخدم لتحليل العلاقة relationship بين متغير مستقل واحد أو أكثـــــــر Independent variables ومتغير تابع Dependent ، ويعتبر تحليل الانحدار من أكثر الطرق الاحصائية استعمالا فى مختلف العلوم لانه يصف العلاقة بين المتغـــيرات على هيئة معادلة ، فالمعادلة التى تضم متغيرا واحدا تسمى معادلة الانحـــدار الخطى البسيط Linear regression equation ، بينما المعادلـــة التى تضم عدة متغيرات مستقلة فتسمى معادلة الانحدار الخطى المتعـــــــــدد Multiple linear regression equation

ويستخدم تحليل الانحدار لعدة أغراض أهمها :

أ ـ <u>وصف البيانات</u> Parameter estimation

حيث يمكن تلخيص ووصف مجموعة البيانات بايجاد معادلة الانحدار التى تصف تلك البيانات .

ب ـ <u>تقدير المعلمات</u> : Prediction

يمكن ايجاد تقدير للمعلمة أو المعلمات المجهولـــة التى تصف البيانـــات ومنها يمكن الاستدلال على أهمية وقوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات .

جـ ـ <u>التنبـــؤ</u> :

حيث يمكن تقدير الاستجابة والتنبوء بها بما يفيد فى التخطيط واتخاذ القرارات .

ويجب أن يكون مفهوما بانه اذاوجدت علاقة قوية بين المتغير التابـــع والمتغير المستقل باستخدام تحليل الانحدار ، فان ذلك لايعنى بالضـرورة أن العلاقة السببية بين المتغير المستقل والمتغيرالتابع ، ولكنه لن يكون هـــو السبب الرئيسى فى افتراض تلك العلاقة الا اذا أخذت بنظر الاعتبار متغـــيرات أخرى تؤكد وجود هذه العلاقة .

عندما يستخدم تحليل الانحدار فى المراجعة ، فعادة مايستخدم المراجع نموذج الانحدار الخطى .

الانحدار الخطي : Linear regression

يعرف نموذج الانحدار الخطى بأنه عبارة عن العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل (أو المتغيرات) فى صورة خط مستقيم .

لاغراض تحديد العلاقات الجوهرية ، يجب على المراجع أن يحدد تلك المتغيرات المستقلة التي توثر على المتغير التابع ، على الرغم من أن تلك العلاقات لن تكون دقيقة ، كما انها تختلف من مرة لاخرى ، فانه يمكن الحصول على استدلالات مفيدة طالما أن العلاقات تشير الى وجود نموذج ثابت نسبيا بين المتغير التابع والمتغير أو المتغيرات المستقلة .

تعريف المتغيرات : Defining the variables

بغرض بناء نموذج الانحدار ، يجب أن يقوم المراجع بتحديد المتغيرات وفى هذا الخصوص يستخدم المراجع معرفته بالعميل بالاضافة للبيانات التاريخية السابقة موضع المراجعة . وقد يستخدم المراجع أيضا متغيرات خارجية مستقلة على سبيل المثال اجمالى الناتج القومى ، الدخل القومى أو معدل البطالة .

معادلة الانحدار الخطية : The linear regression formula

يمكن بناء تلك المعادلة وفقا لما يلى :

س = أ + ب ص

حيث أن :

أ = قيمة س عندما تكون قيمة ص مساوية للصفر .

ب = ميل خط الانحدار ، والذى يشير الى التغير فى قيمة س لكل وحدة تغير فى ص .

فعلى سبيل المثال يفترض أن المراجع يرغب فى عمل استدلال بخصوص مقدار المصروفات البيعية المسجلة ، يقوم المراجع فى ضوء معرفته بالعميـــل بتحديد مايلى :

١ – قيمة المصروفات البيعية الثابتة (ويفترض أنها تبلغ ١٠٠٠٠ج) ، يعبر عن تلك القيمة فى معادلـــة الانحدار بالرمز (أ) .

٢ – تتزايد المصروفات البيعية (س) كلما تزايدت المبيعات (ص) .

٣ – من واقع البيانات السابقة ، يحدد المراجع أن لكل جنيه من المبيعـــات تتزايد المصروفات البيعية بمقدار ٠٥ر جنيه . يشار الى ذلك المتـــدار فى معادلة الانحدار بالرمز (ب) .

يتم التعبير عن ذلك الانحدار فى ضوء المعلومات المتقدمة عـــــلى النحو التالى :

س = ١٠٠٠٠ج + (٠٥ر × ١٠٠٠٠٠٠٠ج)
= ٥١٠٠٠٠ جنيه .

تطبيق تحليل الانحدار : Applying regression analysis

بعد تحديد المتغيرات وقيمة كل من (أ) و (ب) ، يجب أن يقوم المراجع باجراء الخطوات الاخرى قبل عمل الاستدلال المطلوب. تلك الخطوات هى :

١ – حساب معامل الارتباط Correlation coefficient

٢ – حساب التقديرات

٣ – تحديد الانحراف المعيارى The standard deviation

٤ – تحديد الخطأ المعيارى The standard error

٥ – حساب فترة الدقـــة The precision interval

٦ – حساب فترة الثقـــة The confidence interval

يعتبر شرح الخطوات السابقة ـ خارج نطاق هذا المؤلف ، فاذا ما قرر المراجع أن يستخدم تحليل الانحدار فى تطبيق اجراءات الفحص التحليلى، ينبغى عليه أن يستخدم أحد المراجع المرتبطة بتطبيق الطرق الاحصائية فى المراجعة .

١٠/٤/٦ تخطيط عملية المراجعة :

عادة مايتم توجيه وتركيز اجراءات الفحص التحليلى عند استخدامها فى تخطيط عملية المراجعة فى النواحى التالية :

أ ـ تحسين فهم المراجع عن أعمال العميل والعمليات المالية والاحداث التى حدثت منذ عملية المراجعة الاخيرة .

ب ـ تحديد المجالات والمناطق التى قد تمثل مخاطر ملائمة لعملية المراجعة الحالية . فعلى سبيل المثال يشير موءشر معدل دوران حسابات المدينين الاقل من العادى الى مشاكل فى امكانية تحصيلها . لذلك يجب أن يقوم المراجع باعداد برنامج مراجعة خاص بحسابات المدينين والذى يوءثر على اختبار مدى كفاية مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

الاجراءات المقترحة :

لايلتزم هذا الارشاد أن يقوم المراجع بتطبيق اجراءات محددة ، حيث تتأسس درجة التعقيد والنطاق والتوقيت لتلك الاجراءات على الحكم الشخصى للمراجع ومن ثم فقد تختلف بشكل واسع اعتمادا على حجم العميل وتعقد عملياته . وقد تتضمن اجراءات الفحص التحليلى المستخدمة فى تخطيط عملية المراجعة على مايلى :

١ ـ مقارنة رصيد الحســاب :

حيث يتم مقارنة قيم ميزان المراجعة المعدل للفترة الحالية بقيم ميزان المراجعة المعدل للفترة السابقة •

٢ ـ حساب المؤشرات الجوهرية :

حيث يتم حساب المؤشرات الجوهرية ـ على سبيل المثال نسبة مجمل الربح ، معدل دوران المخزون ، معدل دوران المدينين ومقارنتهـا بمؤشرات السنة السابقة أو مؤشرات الصناعة •

٣ ـ حساب مؤشرات أخــرى :

يتم حساب المؤشرات الاخرى عن طريق استخدام بيانات مالية وغيــر مالية ، على سبيل المثال العلاقة بين حجم القوى العاملة وتكلفة العمل •

قد يتضمن اجراءات الفحص التحليلى المرتبطة بالشركات الضخمـــــة استخدام تحليل الانحدار لتقدير قيمة أرصدة حساب معينة ، والقيام بتحليــل موسع على معلومات مالية ربع سنوية •

تخدم نتائج اجراءات الفحص التحليلى المستخدمة فى تخطيط عمليـــة المراجعة ، والارتباط بمفهوم ومعرفة المراجع لانشطة وصناعة العميل ـ كأساس للاستفسارات والتخطيط الفعال لاختبارات التحقق الاساسية •

٦/٤/١١ الفحص الشامــل :

يعتبر تطبيق اجراءات الفحص التحليلى فى مرحلة الفحص الشامل أحد الاختبارات الاخيرة لعملية المراجعة ، تساعد الاجراءات التحليلية عند تـــلك المرحلة من مراحل المراجعة ـ المراجع فى تقييم النتائج التى توصل اليهــا بخصوص أرصدة الحساب بالاضافة الى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية •

الاجراءات المقترحة :

يتضمن الفحص الشامل بوجه عام الاطلاع على القوائم المالية والملاحظات المصاحبة بالاضافة الى دراسة مايلي :

(١) مدى كتابة دليل الاثبات الذى تم تجميعه والحصول عليه ــ المرتبط بارصدة الحساب التى تعتبر غير عادية أو غير متوقعة عند مرحلة التخطيط أو أثناء عملية المراجعة •

(٢) الارصدة أو العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة والتى لم يتم تحديدها سابقا •

(٣) المعقولية الشاملة للقوائم المالية والملاحظات المصاحبة لها ، وكفاية افصاحات القوائم المالية •

بالاضافة الى الاطلاع على القوائم المالية ومايرتبط بها من ملاحظات متممة ، يجب أن يقوم المراجع بدراسة استخدام اجراءات أخرى للفحص التحليلى، على سبيل المثال مايلى :

١ ــ اجراء المقارنات ببيانات مالية مماثلة عن السنة السابقة أو صناعة العميل •

٢ ــ تحليل المؤشرات المالية •

٣ ــ تحليل الاتجاه •

٤ ــ عمل قوائم مالية ذات حجم عام •

نتائج الفحص الشامل :

قد تشير نتائج الفحص الشامل الى ضرورة الحاجة الى الحصول على دليل اثبات مراجعة اضافى ، بسبب ذلك الاحتمال ، فان المراجع يجب أن يحاول أن يتمم الفحص الشامل قبل نهاية العمل الميدانى •

٦/٤/١٢ اختبارات التحقق الاساسية :

يعتمد مدى نطاق استخدام المراجع لاجراءات الفحص التحليلى كاختبار تحقق على مستوى الضمان أو التأكيد الذى يرغب فيه المراجع لتحقيق هدف المراجعة ، كلما ارتفع مستوى الضمان المرغوب فيه ، كلما زادت امكانية التنبوء بالعلاقة المستخدمة ؛ وكقاعدة عامة فان العلاقات التى تتضمنها قائمة الدخل تعتبر أكثر فاعلية للتنبوء بها مقارنة بالعلاقات التى تتضمنها حسابات الميزانية العمومية فقط .

قد يكون من الصعب أو المستحيل أن يتم تحقيق أهداف مراجعة التحقق الاساسية بدون الاعتماد على نطاق معين مرتبط باجراءات الفحص التحليلى (على سبيل المثال تلك هى الحالة غالبا عند اختبار العمليات المالية غير المسجلة) .

قد يكون تحقيق بعض أهداف المراجعة أمرا صعبا أو مستحيلا عن طريق الاعتماد فقط على اجراءات الفحص التحليلى (على سبيل المثال اختبار رصيد الحساب الذى يعتبر من غير المتوقع أن يوضح العلاقة القابلة للتنبوء مع البيانات التشغيلية أو المالية الاخرى) .

قد تكون اجراءات الفحص التحليلى أكثر فعالة وكفاءة من اختبارات التفاصيل الخاصة بالمزاعم المرتبطة بعدم ظهور التحريفات المحتملة ووضوحها من فحص الدليل التفصيلى أو التى فيها قد لايكون الدليل التفصيلى متاح الحصول عليه بسهولة (على سبيل المثال فان مقارنة المشتريات الاجمالية مع الكميات المستلمة قد تشير الى مدفوعات بها ازدواج الامر الذى قد لايكون واضحا عند أداء اختبارات العمليات المالية الفردية) .

كذلك فان الاختلافات الناتجة من العلاقات المتوقعة غالبا ماتكون موءشرات جيدة على الاسقاطات المحتملة ، بينما الدليل المرتبط بأن العملية الفردية يجب أن تكون مسجلة قد لايكون أمرا متاحا بسهولة .

تعتمد الفعالية والكفاءة المتوقعة لاجراء الفحص التحليلى فى اكتشاف الاخطاء أو المخالفات على مايلى :

- طبيعة التأكيد .
- درجة وضوح العلاقة .
- مدى امكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة فى اجراء التوقع .
- مدى دقة التوقع .

اجراءات مقترحة : Recommeded procedures

يحدد كل من الحكم الشخصى للمراجع بالاضافة الى معرفته بالعميل والصناعة التى ينتمى اليها . طبيعة ومدى نطاق اجراءات الفحص التحليلى المستخدم كاختبار للتحقق . يجب أن يقوم المراجع بدراسة الاتى :

- المقارنات المرتبطة ببيانات السنة السابقة أو بيانات الصناعة .
- تحليل المؤشرات .
- تحليل الاتجاه .
- تحليل الانحراف .
- تحليل الانحدار .

١٣/٤/٦ مدى امكانية الحصول على البياناتوالاعتماد عليها :

Availability and reliability of data.

يحصل المراجع على ضمان وتأكيد من اجراءات الفحص التحليلى اعتمادا على ثبات القيم المسجلة واتساقها مع التوقعات التى تم اجرائها من البيانات المشتقة من المصادر الاخرى .

يجب أن تكون امكانية الثقة فى البيانات المستخدمة فى اجراء التوقعات ملائمة لمستوى التأكيد أو الضمان المرغوب فيه عند استخدام اجراءات الفحص التحليلى ، فتتضمن العوامل المؤثرة على دراسة المراجع لامكانية الاعتماد على

البيانات المرتبطة بتحقيق أهـداف المراجعة مايلى :

(١) ما اذا كانت البيانات قد تم الحصول عليها من مصادر مستقلة خـارج الشركة أو من مصادر داخل الشركة .

(٢) ما اذا كانت المصادر داخل الشركة كانت مستقلة عن هؤلاء المسئولين عن القيم محل المراجعة .

(٣) ما اذا كانت البيانات قد تم اعدادها فى ظل نظام موثوق فيه مـع اجراءات رقابية كافية .

(٥) ما اذا كانت التوقعات قد تم التوصل اليها باستخدام بيانات من مجموعة مختلفة من المصادر .

٦/٤/١٤ دقة التوقعات : Precision of the expectation

يجب أن يكون التوقع بالعلاقات الموجودة دقيق بشكل كاف لتوفيـر مستوى الضمان أو التأكيد المرغوب فيه ، بحيث تكون الاختلافات التى يمكن أن توجد بمثابة تحريفات جوهرية محتملة سيتم تحديدها للمراجع بغرض فحصها ، اما التوقعات التى يتم عملها عند مستوى تفصيلى تكـون ذات احتمـال أكبـر لاكتشاف التحريف لقيمة معينة بدلا من مقارنات واسعة . على سبيل المثـال التوقعات التى يتم اجراؤها عند مستويات القسم سوف تكون لها فرصة أكبر فى اكتشاف التحريفات أكثر من التوقعات التى يتم أداؤها عند مستوى الشركة .

٦/٤/١٥ التوثيـق : Documentation

كما هو الحال عند أى اجراء مراجعة آخر ، يجب على المراجـع أن يوثق تطبيق اجراءات الفحص التحليلى . ويقترح التالى :

(١) يجب أن يتم تحديد الاجراءات التى يتعين تطبيقها فى قائمة فـى برنامج المراجعـة .

(٢) يجب أن يتم اعداد أوراق العمل بحيث يتم توثيق نتائج الاجراءات المطبقة .

(٣) يجب أن تظهر استنتاجات المراجع فى أوراق العمل .

أ ــ ماهو أثر النتائج على تخطيط عملية المراجعة .

ب ــ اذا أشارت الاجراءات المطبقة فى الفحص الشامل الى ما اذا كانت الاجراءات الاضافية تعد أمرا مطلوبا . يجب أن يتم عمل اشارة فى أوراق العميل لتلك أوراق العمل التى توثق الاجراءات الاضافية .

جـ ــ اذا أشارت الاجراءات المطبقة كاختبارات تحقق أساسية الى تقلبات جوهرية ، فان تفسير وشرح هذه التقلبات يجب أن تظهر فى أوراق العمل . شرح المراجع يجب أن يتضمن دليل اثبات يؤيد لذلك الشرح أو التفسير .

١٦/٤/٦ فحص البنود والتقلبات غير العادية :

يجب على المراجع أن يفحص البنود والتقلبات غير العادية (على سبيل المثال وجود علاقات لم تكن متوقعة او غير متمشية مع الادلة التى يتم الحصول عليها من المصادر الاخرى) اذا ماتبين أنها تمثل مؤشرا لامور لها تأثير على فحصه .

وعند فحص التقلبات الجوهرية يبدأ المراجع عادة بالاستفسار من الادارة، ثم يقوم بالاجراءات التالية :

أ ــ تقييم مدى معقولية وكفاية الاجابات المقدمة من الادارة عن الاستفسارات التى قدمها المراجع (على سبيل المثال مقارنتها بمعلوماته عن النشاط والادلة الاخرى التى حصل عليها أثناء مراجعته) .

دراسة الحاجة الى تطبيق اجراءات مراجعة أخرى فى ضوء نتائج هذه الاستفسارات .

ب ـ في حالة عدم تقديم الادارة (أو عدم مقدرتها) لاجابات تمثل تفسيرا مقبولا للتقلبات الجوهرية ، يجب أن يقوم المراجع باجراءات اضافية لفحص هذه التقلبات •

١٧/٤/٦ مدى الاعتماد على اجراءات الفحص التحليلي :

يتم تطبيق اجراءات الفحص التحليلي على أساس توقع وجود علاقة مستمرة بين البيانات ـ طالما لاتوجد ظروف تثبت عكس ذلك ، ووجود هذه العلاقة يعطى دليل للمراجع على اكتمال ودقة وسلامة البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي • مع هذا فان الاعتماد على نتائج اجراءات الفحص التحليلي تتوقف على تقييم المراجع للمخاطر في أن تظهر هذه الاجراءات العلاقات طبقا للمتوقع بينما قد تكون البيانات التي حددت على أساس هذه العلاقات تعتبر بيانات مضللة •

ويتوقف مدى اعتماد المراجع على نتائج اجراءات الفحص التحليلي على العوامل التالية :

١ ـ أهداف اجراءات معينة للفحص التحليلي :

فمثلا تساعد نتائج اجراءات الفحص التحليلي خلال مرحلة التخطيط على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة الاخرى ، في حين أن الاجراءات التي تتم في المرحلة الاخيرة من المراجعة عادة ماتكون لتعزيز الادلة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى •

٢ ـ الاهمية النسبية للبنود موضوع الفحص التحليلي مقارنة بالمعلومات المالية ككل :

فعلى سبيل المثال يكون لارصدة المخزون أهمية نسبية للمعلومات المالية ، فعادة لايكتفى المراجع باجراءات الفحص التحليلي لاستخلاص نتائج مراجعته ، ومن جهة أخرى قد يعتمد المراجع على اجراءات الفحص التحليلي

لبعض عناصر المصروفات اذا كان كل منها لايشكل أهمية نسبية للمعلومات المالية ككل .

٣ ـ اجراءات المراجعة الاخرى الموجهة لتحقيق نفس الاهداف ، فمثلا عند عند فحص المراجع لمدى امكانية تحصيل أرصدة المدينين ، يمكن للمراجع مراجعة المتحصلات اللاحقة لتاريخ الميزانية ، وقد يؤكد ذلك (أو تنفى) التساؤلات التى اثيرت عند تطبيق اجراءات الفحص التحليلى على أعمار أرصدة حسابات العملاء .

٤ ـ تقييم نظام الرقابة الداخلية :

فعلى سبيل المثال اذا تأكد للمراجع مدى ضعف الرقابة الداخلية فى تنفيذ أوامر البيع ، فيجب أن يعتمد على الاختبارات التفصيلية للعمليات والارصدة بدلا من الفحص التحليلى للوصول الى رأى بخصوص المبيعات .

٥ ـ دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من اجراءات الفحص التحليلى :

فعلى سبيل المثال يتوقع المراجع عادة درجة أكبر من التأكد عند مقارنة نسبة مجمل الربح من فترة لاخرى عنها عند مقارنة مصروفات الابحاث أو الاعلان التى قد تختلف من فترة الى أخرى طبقا لسياسة الادارة .

الفصل السابع

دراسة المراجع لمقدرة المنشأة على مدى استمراريتها فى النشـاط

The auditor's Consideration of an entity's ability of continue as a going concern

١/٧ تاريخ الارشاد ومجالات تطبيقه والتعريفات الرئيسية :

٢/١/٧ التاريخ الفعال ومجالات التطبيق :

صدرت النشرة الاصلية لذلك الارشاد فى ابريل ١٩٨٨ برقم (٥٩) ـ قسم رقم (٣٤١) عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، ويتمثل التاريخ الفعال لتطبيقه فى مراجعة القوائم المالية للفترات التى تبدأ فى أو بعد أول يناير ١٩٨٩ .

هذا الارشاد قابل للتطبيق عند مراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، بوجه عام لايعتبر ملائما للارتباطات الاخرى، الا أن الارشاد الخاص بالافصاح يمكن أن يكون مناسبا فى اعداد أو فحص الارتباط .

هذه التوصية تخلف ارشاد معايير المراجعة رقم (٣٤) قسم ٣٤٠ الصادرة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين أبتدا فى مارس ١٩٨١ بعنوان اعتبارات المراجع عندما تنشأ مشكلة استمرار وجود المنشأة The auditor's Consideration when a question arises about an entity's continued existence.

جدير بالبيان أن تلك التوصية تطبق عند مراجعة أى نوع من أنواع المنشآت أو التنظيمات، حيث أنها ممكنة التطبيق على مراجعة كل من التنظيمات الهادفة الى تحقيق الربح أو تلك التى لاتهدف الى تحقيق الربح .

٢/١/٧ تعريفات الارشاد :

على الرغم من عدم وجود تعريفات عامة لهذا الارشاد ، الا أنه يعتمد على مفهوم استمرارية الوحدة Going concern

وعادة ماينظر الى المشروع على أنه مستمر ، أى أنه مستمر فى أعماله فى المستقبل القريب ، ويفترض أن المشروع ليس مضطرا ولا توجد لديه النية للتصفية ، أو تقليص حجم أعماله بصورة كبيرة ٠

هذا ويفترض استمرارية المنشأة فى أعمالها عند اعداد القوائم المالية ، مالم توجد معلومات تشير الى غير ذلك ، وبناء عليه تسجل قيمة الاصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق قيمة أصولها وسداد التزاماتها من خلال نشاطها العادى ، أما اذا لم يكن هناك مايبرر هذا الافتراض ، فقد لاتستطيع المنشأة تحقيق الاصول بالقيمة المسجلة بدفاترها كما قد يحدث تغيير فى قيم وتواريخ استحقاق الالتزامات ومن ثم فان قيم وتبويب كل من الاصول والالتزامات فى القوائم المالية قد يحتاج الى تعديل ٠

٢/٧ أهداف الارشاد :

يعتبر مفهوم الاستمرارية Going Concern أحد فرضيات علم المحاسبة المالية Tenet of financial accounting ، ويطلق عليه افتراض assumption ، مفهوم ، مظهر أساسى ومسلمة أو مبدأ postulate وينص عليها عادة بأنها :

" استمرارية الوحدة فى مزاولة أعمالها عادة مايفترض فى المحاسبة المالية فى غياب الدليل على العكس " ٠

لم يكن هناك الا عدد قليل من الارشادات فى الادب المحاسبى التى ناقشت متى تعتبر الوحدة غير مستمرة فى النشاط وما الذى يجب أن تفعله فى هذه الحالة ، الا حتى صدور الارشاد رقم (٣٤) فى عام ١٩٨٠ ٠ أيضا لم يكن هناك الا عدد قليل من الارشادات التى ناقشت تلك القضية فى أدبيات المراجعة ٠

وقد قرر مجلس معايير المراجعة The auditing standards board انه من الضرورى أن يتم استبدال الارشاد رقم (٣٤) ، ويرجع ذلك الى التذمر المرتبط بأن المراجعة يجب أن توفر تحذير كاف على فشل المشروع وشيك الحدوث In pending business failure ، حيث أن هذا الارشاد (رقم ٣٤) لسوء الحظ يشير الى كما لو كان المراجع يجب أن يعثر على مشكلة الاستمرارية بالمصادفة قبل الاعتراف بوجودها •

فرض الارشاد رقم (٥٩) التزام أيجابى جديد على المراجع بضرورة تقييم مقدرة الشركة على الاستمرار فى مزاولة نشاطها • يعتقد البعض أن ذلك لايعتبر مختلف تماما عن المسئولية السابقة للمراجع • ولكن تجدر الاشارة الى أن التغير الكبير فى ذلك الارشاد هو ارتكازه على أن مسئولية المراجع قد تم النص عليها بلغة ايجابية وليس بلغة تجعله فى موقف دفاعى •

كما يلاحظ أن هذا القسم لم يلزم المراجع بالقيام بأى اجراء وحيد أو خاص موجه للبحث عن الظروف أو الاحداث التى قد تشير الى مشكلة الاستمرارية •

هناك تغيير آخر ارتبط بذلك الارشاد يتمثل فى أن تعديل تقرير المراجع قد ينتج فقط من الشك المادى المرتبط باستمرار وجود الوحدة بغض النظر عما اذا كان هناك أى عدم تأكد مرتبط بامكانية استرداد وتبويب القيم المسجلة • حيث أن الارشاد رقم (٣٤) جعل القرار الخاص بتعديل تقرير المراجعة يتوقف أو يعلق على عدم التأكد بالقدرة على الاسترداد والتبويب ، فقد يستنتج أن هناك قدر أساسى من الشك عن قدرة المنشأة على استرداد وتبويب الاصول المسجلة ، والمبالغ الخاصة بالالتزامات وتبويبها فى ضوء هذا الشك ، فان تحديد النقطة التى يتطلب عندها تعديل تقرير المراجع نتيجة لعدم التأكد من القدرة على استرداد المبالغ وتبويبها تعتبر حكما مهنيا معتمدا ، وليس هناك عامل أو مجموعة من العوامل تتحكم فى هذا الامر •

فى ظل هذا القسم (الارشاد رقم ٥٩) فان استمرار وجود الوحدة ذاتحالة مستقلة أو منفصلة ، حيث يمكن أن يكون هناك شك مادى بخصوص استمرار وجود الوحدة حتى عندما لاتكون هناك مشاكل بخصوص المقدرة على الاسترداد والتبويب .

أيضا فان هذا الارشاد أدى الى تغيير جوهرى فى الطريقة التى على أساسها يتم تعديل تقرير المراجعة فى مقابل عدم التأكد المادى المؤثر . فلم يعد هناك خضوع للتحفظ فى الرأى Qualification . فابداء الرأى يتم بدون تحفظ Unqualified ، ولكن الافصاح عن عدم التأكد يتم اجراؤه فى فقرة توضيحية تلى وتتبع فقرة ابداء الرأى .

ينص هذا الارشاد أيضا على أن الفترة المعقولة من الزمن هى عبارة عن الفترة التى لايجب أن تزيد عن سنة مالية واحدة بعد تاريخ الميزانية العمومية .

وقد أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين الارشاد رقم (٣٣) بعنوان : الاستمرارية ، وذلك بهدف بيان كيفية وفاء المراجع بمسئوليته فى حالات الشك فى الاستمرارية كأحد الفروض الاساسية لاعداد القوائم المالية .

٣/٧ <u>المستلزمات الرئيسية</u> :

١/٣/٧ <u>مسئولية المراجع</u> : auditor responsibility

للمراجع مسئولية مرتبطة بتقييم ما اذا كان هناك شك مادى بخصوص مقدرة المنشأة على استمراريتها فى النشاط لفترة معقولة من الزمن ، لا تزيد عن سنة واحدة بعد تاريخ القوائم المالية موضع المراجعة .

مع ذلك فليس مطلوبا من المراجع أن يقوم باجراءات مراجعة تصمم خصيصا لتحديد الظروف والاحداث التى تشير الى مشكلة الاستمرارية .

٢/٣/٧ طريقة التقييم : Manner of evaluation

يجب أن يقوم المراجع بدراسة ما اذا كانت نتائج اجراءات المراجعة العادية التى صممها ونفذها تشير الى أنه يمكن أن يكون هناك شكوك مادية عن مدى الاستمرارية .

٣/٣/٧ اجراءات المراجع : Auditor procedures

اذا كان للمراجع شك مادى بخصوص قدرة الوحدة على الاستمرار لفترة معقولة من الزمن (لاتزيد عن سنة بعد تاريخ الميزانية العمومية) ، فانه يجب أن يقوم بالتالى :

أ ـ الحصول على معلومات بخصوص خطط الادارة للتخفيف من المشكلة .

ب ـ تقييم احتمال التطبيق والتنفيذ الفعال للخطط .

جـ ـ تحديد تلك العناصر التى تعتبر جوهرية بوجه خاص للتخفيف من مشكلة الاستمرارية ، كما يجب أن يقوم بتخطيط وأداء اجراءات مراجعة للحصول على دليل اثبات بخصوص تلك العناصر .

٤/٣/٧ المعلومات المالية المتوقعة : Prospective financial information.

اذا كانت المعلومات المالية المتوقعة تعتبر جوهرية لخطط الادارة ، فان المراجع يجب أن يحصل على تلك المعلومات ، كما يجب أن يقوم بدراسة كفاية دليل الاثبات والتأييد الكاف للافتراضات الجوهرية . يجب أن يعطى المراجع عناية لتلك الافتراضات التى تعتبر :

أ ـ جوهرية للمعلومات المالية المتوقعة .

ب ـ حساسة أو قابلة للتغير على وجه الخصوص .

جـ ـ غير متسقة مع الاتجاهات التاريخية .

٧/٣/٥ استنتاجات المراجع ـ في حالة وجود شك مادي :

Auditor conclusion-substantial doubts exists

اذا ماتوصل المراجع الى أن هناك شك مادي بخصوص مقدرة الوحدة على الاستمرار لفترة معقولة من الزمن ، فانه يجب أن يقوم :

أ ـ بدراسة كفاية الافصاح عن الظروف .

ب ـ تعديل التقرير النموذجى للمراجع أو الامتناع عن ابداء الرأى .

٧/٣/٦ استنتاجات المراجع ـ في حالة عدم وجود شك مادي :

Auditor conclusion-substantive doubts does not exist.

اذا ماتوصل المراجع لنتيجة مؤداها أن الشك المادى المرتبط بمدى مقدرة المنشأة على الاستمرار غير موجود لفترة معقولة من الزمن ، فانه يجب أن يقوم بدراسة الحاجة للافصاح عن الموقف .

ويلاحظ أن عدم وجود اشارة الى الشك المادى فى تقرير المراجع لايعنى أن المراجع يوفر ضمان وتأكيد بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار .

٧/٣/٧ الافصاح غير الكافي : Inadequate disclosure

اذا ماتوصل المراجع الى نتيجة مؤداها أن افصاحات الشركة بخصوص مقدرتها على الاستمرار لفترة معقولة من الزمن تعتبر غير كافية ، فان تقرير المراجع يجب أن يتم تعديله بسبب الخروج عن مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٤/٧ أساليب التطبيق :

١/٤/٧ الاجـــراءات : Procedures

يتأسس تقييم المراجع – عن ما اذا كان هناك شك مادى بخصوص مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار فى النشاط لفترة معقولة من الزمن (لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة) -- على معرفته بالظـــــروف والاحداث الملائمة التى توجـد عند أو تحـــــدث قبل اتمام العمل الميدانى.

ليس من الضرورى أن يقوم المراجع باجراءات مصممة خصيصا لتحديـــد الظروف والاحداث التى تشير الى مشكلة الاستمرارية . تعتبر اجراءات المراجعة المنتظمة كافيـة Regular auditing procedures are sufficient وتتضمن اجراءات المراجعة المنظمة – التى قد تحدد الظروف والاحداث والـتى تشير الى مشكلة الاستمرارية – مايلى :

١/١/٤/٧ اجراءات الفحص التحليلى: analytical procedures

قد تشير اجراءات الفحص التحليلى المستخدم كاختبار للتحـــقق أو المستخدم فى مرحلتى المراجعة (مرحلة التخطيط أو مرحلة الفحص الشامل) الـــى :

أ – اتجاهات سلبيـة .

ب – مخزون بطئ التحرك .

جـ – مشاكل فى امكانية تحصيل حسابات المدينين .

د – مشاكل السيولة والعسر المالى .

٢/١/٤/٧ فحص الاحداث اللاحقة Review of subsequent events

حيث يجب أن يتم فحص الاحداث اللاحقة للميزانية بصفة خاصة للبنود التى تؤثر على مقدرة المنشأة على الاستمرارية ، وتتمثل الاحداث اللاحـــقة

على سبيل المثال فى افلاس عميل رئيسى أو المصادقة عن الظروف المعاكسة التى توجد فى تاريخ الميزانية العمومية .تتضمن الاحداث اللاحقة التى تشير الى مشكلة الاستمرارية مايلى : (أ) تدهور السعر السوقى لمخزون الشركة ، (ب) سحب تسهيل ائتمانى من البنك ، بالاضافة الى (جـ) نزع ملكية موجودات للشركة .

٧/٤/١/٣ فحص الالتزام مع شروط السندات واتفاقيات القروض :

Review of compliance with the terms of debt and agreements.

حيث أن مخالفة تلك الشروط والاتفاقيات يؤدى الى التخلف عن سداد الديـن .

٧/٤/١/٤ الاطلاع على محاضر الاجتماعات : Reading the minutes

الاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ، ومجلس الادارة واللجان الهامة ، حيث أن ذلك قد يشير الى :

أ – تقاضى باهظ محتمل .

ب – فقد تسهيلات ائتمانية .

جـ – فقد مورد رئيسى .

د – التغيرات فى أنشطة وعمليات المنشأة التى يمكن أن تؤدى الى خسائر جوهرية .

٧/٤/١/٥ الاستفسار من المستشار القانونى : Inquiry of legal counsel.

حيث يتم الاستفسار من المستشار القانونى للمنشأة بخصوص طلب معلومات حول أى من الامور القانونية الهامة التى قد تؤثر على الاستمرارية ، على سبيل المثال الادعاءات والتقاضى المرتبطة بالتعويضات والتقديرات التى يمكن أن تشير الى وجود خسائر جوهرية محتملة بسبب تصرفات غير قانونية للعميل ، أو مخالفات للعقود ، أو مخالفات لحقوق اختراع أو نشر .

٧/٤/١/٦ التصديقات بخصوص الدعم المالي :

Confirmations concerning financial support.

حيث يجب التأكد من وجود ترتيبات للحصول على الدعـــم المـــالي واستمراره من الاطراف المرتبطة أو غيرهم ، ومدى قانونية تلك الترتيبات وامكانية تطبيقها ، كذلك تقييم المقدرة المالية لتلك الاطراف على توفير الدعـــم المالـــي للمنشأة ، وبصفة خاصة تلك الترتيبات التي تشير الى فقد تسهيلات ائتمانيـــة بنكية أو فقد ضمانات طرف ثالث لمديونية الشركـــة .

بالاضافة لما سبق يتعين حصول المراجع على تأكيدات مكتوبة من الادارة management representation تبين خططها المستقبلية والتى تتوقع في ضوء نتائجها تحسن الموقف ، فضلا عن مناقشة آخر قوائم مالية دوريـــة تكون قد أعدتها المنشأة خلال الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية .

٧/٤/٢ مؤشرات مشاكل الاستمرارية :

Indication of going concern problems.

قد تكشف اجراءات المراجعة المنتظمة (مثل تلك الاجراءات التى يتم تحديدها فيما سبق) عن الظروف والاحداث التى تشير الى امكانية وجـــود شك مادى بخصوص مقدرة الشركة على الاستمرار لفترة معقولة من الزمـــن . وكأمثلة على تلك الظروف والاحداث مايلى :

١ ـ الاتجاهات السلبية : Nagative trends

وتتضمن مايلى :

أ ـ انخفاض فى المبيعات .

ب ـ زيادة التكاليـــف .

جـ ـ خسائر تشغيلية متكررة .

د ـ عجز فى رأس المال العامل .

هـ ـ تدفقات نقدية سلبية من العمليات .

و ـ مؤشرات مالية رئيسية عكسية (أو غير ملائمة) .

٢ ــ أمور داخلية : Internal matters

أ ــ نظام محاسبى مشوش وغير فعال .

ب ــ فقد أفراد أساسيين فى الادارة أو التشغيل .

جـ ــ توقف عن العمل أو مشاكل عمالية أخرى .

د ــ الاعتماد العادى على نجاح مشروع معين .

هـ ــ ارتباطات طويلة الاجل غير اقتصادية .

٣ ــ أحــداث خارجيــة : External events

وهى تشمل ظروف وأحداث تحدث على سبيل المثال :

أ ــ دعاوى قانونيــة .

ب ــ فقد امتياز أساس أو ترخيص أو حق اختراع .

جـ ــ صدور تشريعات أو أمور أخرى قد تعرض المقدرة التشغيليــــة للشركة للخطر .

د ــ فقد عميل أو مورد رئيسى .

هـ ــ وقوع كارثة غير موءمن ضدها مثل حدوث جفاف أو فيضــان أو زلزال .

٤ ــ موءشرات أخرى عن مشاكل مالية محتملة :
Other indications of possible financial difficuties.

أ ــ العجز فى سداد قروض أو أى ترتيبات مماثلة .

ب ــ التخلف عن سداد توزيعات الارباح

جـ ــ انكار ائتمان تجارى عادى من الموردين .

د ــ عدم الوفاء أو عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال القانونية .

هـ ــ مدى الحاجة للبحث عن مصادر أو طرق جديدة للتمويل .

٧/٤/٣ دراسة خطط الادارة : Consideration of management's plan.

بعد دراسة الظروف والاحداث المرتبطة ـ اذا اعتقد المراجع أن هناك شك أساسي بخصوص مقدرة الشركة على الاستمرار لفترة معقولة من الزمن ، من ثم فانه يتعين عليه أن يقوم بدراسة خطط الادارة التى تهتم بتلك الظروف والاحداث .

وقد تصنف خطط الادارة على النحو التالى :

(١) خطط للتصرف فى الاصول .
(٢) خطط لاقتراض الاموال .
(٣) خطط لتخفيض أو تأجيل النفقات .
(٤) خطط لزيادة حقوق الملكية .

٧/٤/٣/١ الخطط المرتبطة بالتصرف فى الاصول :

Plans dispose of assets.

يجب أن يقوم المراجع بدراسة التالى ـ اذا ماخططت الادارة فى التصرف فى الاصول :

أ ـ قابلية تسويق الاصول التى تخطط الادارة فى بيعها :

Marketability of assets.

حيث يجب أن يقوم المراجع باجراء مايلى :

(١) اذا ماكانت هذه الاصول ممثلة فى استثمارات الاوراق المالية ـ يتم القيام بفحص عروض أسعار السوق لتحديد السعر والحجم ، فاذا ماكانت تلك الاوراق المالية غير موضحة بقوائم ، يتم فحص توثيق وتوافق الادارة مع المشترى المتوقع .

(٢) اذا كانت الاصول ممثلة فى الاصول غير الملموسة مثل حقوق الاختراع ، الامتيازات ، حقوق النشر ، يقوم المراجع بفحص الاتى :

- النقدية الناتجة من الاصول خلال الخمسة سنوات السابقة .
- توثيق الادارة لسعر المبيعات المقدر .
- التوافق مع المشترى المتوقع .

(٣) اذا ماكانت الاصول ممثلة فى أصول طويلة الاجل على سبيل المثال : العقارات ، الالات والمعدات ، يقوم المراجع بفحص التالى :

- السوق الحالى الخاص بالاصول والقيمة السوقية الحالية .
- توثيق الادارة لسعر المبيعات المقدر .
- التوافق مع المشترى المتوقع .

(٤) اذا كانت الادارة تفكر فى بيع حسابات المدينين الى موءسسة مالية ، يجب أن يتم فحص الاتى :

- مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها ومرتجعات ومسموحات المبيعات .
- توثيق الادارة لسعر المبيعات المقدر .
- التوافق مع الموءسسة المالية .

(٥) اذا كانت الاصول تمثل قطاع كامل من الشركة ، يجب أن يتم فحص التالى :

- أعمال القطاع خلال الخمسة سنوات السابقة .
- توثيق الادارة لسعر المبيعات المقدر .
- التوافق مع المشترى المتوقع .

ب ــ القيود المفروضة على التصرف فى الاصول :

Restrictions on disposal of assets.

ففى ظل ظروف معينة ، تكون الشركة محرومة من التصرف فى الاصول فاذا ماكانت الشركة تعتزم التصرف ، ينبغى على المراجع اجراء الاتى :

- فحص كافة ترتيبات القروض •
- فحص الرهونات على الاصول ، والنصوص التى تحد من هـذه التصرفات والواردة فى اتفاقيات القروض •

ج ـ آثار التصرف فى الاصول : Effects of dispose

يجب أن يقوم المراجع بدراسة الاثار العكسية المحتملة للتصرف المقترح فى الاصول ، حيث ينبغى عليه القيام بالادتى :

- مناقشة الادارة للاثر المتوقع للتصرف على استمرار أعمال الشركة •
- اعداد قوائم مالية مبدئية للشركة ، بعد استبعاد الاصول التى سيتم التصرف فيها •
- تحليل القوائم المالية المبدئية لتحديد أثر التصرف علـى العمليات والتدفقات النقدية للشركة •

٢/٣/٤/٧ الخطط المرتبطة باقتراض الاموال أو اعادة هيكلة الدين :

Plans of borrow money or restructure debt.

اذا ماخططت الادارة فى اقتراض أموال أو اعادة هيكلة دين الشركة ، فان المراجع يجب أن يقوم بدراسة الاتى :

أ ـ امكانية الحصول على تمويل للدين •
ب ـ امكانية الحصول أو كفاية الضمان المتاح •
ج ـ قيود على الاقتراض الاضافى •
د ـ ترتيبات قائمة أو منفذة لاعادة هيكلة أو تغطية الديـن أو للحصول على ضمانات قروض للشركة •

أ ـ امكانية الحصول على تمويل للدين : Availability of debt financing

يجب أن يقوم المراجع باجراء التالى :

- فحص خطة الادارة .
- تحديد ما اذا كان هناك ترتيبات قائمة أو ملزمة على سبيل المثال تسهيلات ائتمانية .
- تحديد جدوى خصم المدينين أو الديون ، أخذا فى الاعتبار الاثر على عمليات رسوم الخصم وأعباء الفائدة .
- التأكد من امكانية الحصول على الاصول المعدة للبيع .

ب - امكانية الحصول أو كفاية الضمان : Availability and sufficiency of collateral.

فاذا كان هناك مشكلة مرتبطة بوجود استمرار الشركة ، فمن المحتمل أنها لن تكون قادرة على اقتراض الاموال بدون ضمان . يجب على المراجع دراسة امكانية الحصول أو كفاية الاصول كضمان . والاصول التى ستكون محل الدراسة والاعتبار هى :

- الاوراق المالية
- المدينين
- المخزون
- العقارات والالات والمعدات

ج - قيود على الاقتراض الاضافي : Restrictions on additional borrowing.

قد تمنع اتفاقيات القرض القائم الشركة من اقتراض أموال اضافية ، لتحديد ذلك يجب على المراجع أن يقوم باجراء التالى :

- فحص اتفاقيات القروض بضمان الرهن .
- فحص قروض السندات .
- فحص ترتيبات القروض البنكية .

د ـ <u>الترتيبات القائمة أو الملزمة</u> : Existing and committed arrangement.

اذا كان هناك خطط أو ارتباطات قائمة لتعديل القروض القائمة أو لضمان القروض القائمة أو الجديدة ، فان المراجع يجب أن يقوم باجراء التالى:

- فحص خطط الادارة المرتبطة باعادة هيكلة القروض ، ضمان القروض القائمة ، والحصول على ضمان قروض .
- فحص المراسلات والمستندات المرتبطة بالترتيبات .
- التصديق على الترتيب مع الطرف الاخر على سبيل المثال البنك .

٧/٤/٣/٣ <u>خطط لتخفيض أو تأجيل النفقات</u> :

Plans to reduce or delay expenditures.

عندما تنشأ مشكلة بخصوص الوجود المستمر للشركة ، فليس من غير الشائع للشركة أن تقوم بتخفيض أو تأجيل النفقات على سبيل المثال مايلى :

- الاصلاحات والصيانة .
- الاعلان .
- البحث والتطوير .
- الاضافات للاصول الثابتة واستثمار الاصول .

فاذا ماقامت الشركة بتخطيط تخفيض أو تأجيل تلك النفقات ،يجب على المراجع اجراء الاتى :

- فحص خطط الادارة .
- اجراء مناقشات مع الادارة بخصوص أثر الخطة على أعمال الشركة.

٧/٤/٣/٤ <u>الخطط المرتبطة بزيادة حقوق الملكية</u> :

Plans to increase ownership equity.

عندما تنشأ مشكلة بخصوص الوجود المستمر للشركة ، من الشائع أن تقدم الشركة الى مستثمر معين . أيضا يعتبر من الشائع أن يبحث المستثمرين

عن شركات فى حاجة الى رأس مال اضافى .

فى تلك الظروف ـ عادة ـ سوف تقوم الشركة ببيع أسهمها الى المستثمرين خصما من القيمة السوقية . فى بعض الظروف قد يخطط المستثمر الى الحصول على مشروعات مربحة داخل الشركة موضع المشكلة للاستفادة أو لاستغلال صافى الخسارة التشغيلية المرحلة للشركة محل المشكلة . فى تلك المواقف يجب أن يقوم المراجع بالاتى :

- فحص الخطة .
- تحديد أثر الخطة على المساهمين القائمين .
- اجراء مناقشات مع الادارة بخصوص كفاية الاستثمار .

يتمثل اهتمام المراجع فى أن الاموال سوف تكون كافية لتسهيل وحل مشكلة السيولة ولتوفير رأس مال عامل كاف .

٧/٤/٤ دراسة تنبوءات الادارة :

Consideration of management fore casts.

ليس مطلوبا من المراجع أن يقوم بفحص تنبوءات الادارة ، مع ذلك يجب عليه أن يقوم بالاطلاع على تلك التنبوءات وتوطيد معرفته بالعميل . يجب أن يقوم المراجع بتوجيه عناية خاصة الى التدفقات النقدية وتطبيق خطط الادارة . حيث يجب أن يكون اهتمام المراجع مرتكزا على ماذا كانت التنبوءات توفر أساس معقول للاعتقاد بأن الشركة سوف تستمر فى أعمالها خلال سنة من تاريخ الميزانية العمومية الحالية .

٧/٤/٥ الحصول على افتراضات الادارة :

Obtain management assumptions.

يجب أن يسأل المراجع الادارة عن افتراضاتها بصفة خاصة تلك المرتبطة بالاتى :

(١) الظروف الاقتصادية العامة .

(٢) الظروف الاقتصادية للصناعة التى ينتمى اليها نشاط الشركة .

(٣) المبيعـــات ٠

(٤) تكلفة المبيعـــات ٠

(٥) تكلفة العمـــل ٠

(٦) النفقات المرتبطة بالعقارات والالات والمعدات ٠

(٧) المصروفات البيعية والعمومية والادارية ٠

(٨) القروض ومصروفات الفائدة وأى توسع فى الحصول على تسهيلات ائتمانية ٠

(٩) ضرائب الدخـــل ٠

مصادر افتراضات الادارة :

يجب أن يسأل المراجع الادارة عن مصادر افتراضاتها فى تطويـــــــر البيانات المتوقعة ، على الاخص مايلى :

أ ـ الافتراضات الجوهرية للتنبوءات وللتوقعات ٠

ب ـ الافتراضات التى تعتبر غير موءكدة أو حساسة للانحراف ٠

جـ ـ الافتراضات التى تنحرف عن الاتجاهات التاريخية ٠

تتمثل المصادر المحتملة للافتراضات مايلى :

أ ـ النشرات الحكومية ٠

ب ـ نشرات الصناعة ٠

جـ ـ التنبوءات الاقتصادية ٠

د ـ موازنات الشركة ٠

هـ ـ اتفاقيات العمل ٠

و ـ اتفاقيات القـــروض ٠

ز ـ طلبيات المبيعـــات

عندما يقوم المراجع بالاطلاع على افتراضات الادارة ، فقد يرغب فـــى دراسة الاتـــى :

أ ـ الاتجاهات التاريخية للشركة .

ب ـ الاتجاهات التاريخية للصناعة .

جـ ـ مقارنة تنبوءات السنة السابقة بالنتائج الفعلية .

الاتساق الداخلي للافتراضات : Internal consistency of assumptions.

يجب أن تكون افتراضات الادارة متسقة داخليا ، وكأمثلة على ذلك الاتساق الداخلي مايلي :

أ ـ يجب أن يكون هناك علاقات منطقية بين صافي التدفقات النقدية والاتي:

- المبيعات
- المصروفات
- النفقات
- المدينون
- الدائنون

ب ـ يجب أن تكون هناك علاقات منطقية بين المبيعات والاتي :

- تكلفة المبيعات
- العمل
- الايجار
- الاعلان

جـ ـ يجب أن تكون هناك منطقية بين بنود قائمة الدخل وبنود الميزانية العمومية ، على سبيل المثال :

- المبيعات الى المدينين .
- تكلفة المبيعات الى المخزون .
- المبيعات الى رأس المال العامل .

٧/٤/٦ الاثار على القوائم المالية : Financial statement effects

٧/٤/٦/١ في حالة وجود شك مادي : Substantive doubt exists

اذا ماتوصل المراجع لرأى ـ بعد دراسة خطط الادارة ـ مؤداه أن هناك شك مادي بخصوص مقدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها لفترة معقولة

من الزمن ، فانه ينبغى عليه أن يقوم بدراسة الاثار المحتملة على القوائم المالية وكفاية الافصاح المرتبط بها . وقد يتضمن الافصاح مايلى :

أ ــ الظروف والاحداث التى تخلق عملية الشك ، مثل الخسائر التشغيلية المتكررة ، التدفقات النقدية السلبية ، عجز رأس المال العامل ومخالفة شروط واتفاقيات القروض .

ب ــ الاثار المحتملة للظروف والاحداث على سبيل المثال تسريح العاملين مؤقتا ، التوقف عن العمل .

جـ ــ تقييم الادارة لجوهرية الظروف والاحداث والتخفيف من هذه العوامل .

د ــ عدم الاستمرار المحتمل لاعمال الشركة .

هـ ــ خطط الادارة متضمنة المعلومات المالية المتوقعة ، التوقعات والتنبوءات المالية .

و ــ المعلومات المرتبطة بامكانية استعادة أو تبويب قيمة الاصول المسجلة أو قيم تبويب الالتزامات .

٧/٤/٦/٢ في حالة استبعاد الشك المادى :
Substantive doubt removed.

بعد دراسة خطط الادارة ، قد يتوصل المراجع الى أن الشك المادى بخصوص مقدرة الشركة على الاستمرار فى النشاط لفترة معقولة من الزمن غير موجود فى هذه الظروف قد يقرر المراجع الافصاح عن الظروف والاحداث المسئولة عن الشك المبدئى .

٧/٤/٧ الاثار على تقرير المراجع : Effects on the auditor's report.

اذا توصل المراجع الى أن الشك المادى موجود بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرار فى النشاط لفترة معقولة من الزمن ، فان التقرير النموذجى للمراجع يجب أن يتضمن فقرة توضيحية تلى فقرة ابداء الرأى ، حتى

يتم عكس ذلك الرأى أو النتيجة . فى تلك الظروف فان المراجع يعبر بطريقة عادية عن رأى غير متحفظ (ينظر باسفل ــ الامتناع عن ابداء الرأى) ، بعبارة أخرى اذا اقتنع المراجع بسلامة فرض الاستمرارية المستخدم اعــــداد القوائم المالية ، فلا داعى للتحفظ فى تقريره عن القوائم المالية .

فيما يلى مثالا عن الفقرة التوضيحية (طبقا للـقسم رقم ٣٤١) :

" تم اعداد القوائم المالية بافتراض أن الشركة سوف تستمر فى مزاولــة نشاطها ، وكما سبق مناقشته فى الملاحظة ... المرفقة بالقوائم الماليــة ، فان الشركة تعانى من حدوث خسائر تشغيلية متكررة وأن الشركة بهـا عجــز فى رأس المال الصافى ــ الامر الذى يثير الشك بخصوص مدى مقدرتها عــلى الاستمرار فى النشاط . أيضا تم تحديد خطط الادارة بخصوص تلك الامور فى الملاحظة .... لا تتضمن القوائم المالية أى تعديلات التى يمكن أن تنتــج من ناتج عدم التأكد " .

وفيما يلى مثال لتقرير مراجع يتضمن فقرة توضيحية بسبب عدم التأكـد من الاستمرارية (ملحق بارشاد رقم ٣٣ الصادر عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين) :

تقــرير المراجــع

" الى السادة ....

(فقرة نطاق المراجعة)

قمنا بمراجعة القوائم المالية وفقا لارشادات المراجعة ..

(فقرة ابداء الرأى)

وفى رأينا ، أن القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة عــن (أو تمثل بعدالة) المركز المالى لشركة ..... فى " ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، وتتمشى مع التشريعات والقوانين المرتبطة .

(فقرة توضيحيــة)

كما يظهر فى القوائم المالية ، فان الشركة تكبدت خسارة مقدارها ... جنيها خلال السنة المنتهية فى / / ، وفى هذا التاريــخ فان الخصوم المتداولة تزيد عن أصولها المتداولة مبلغ ..... جنيها ، واجمالــى خصومها تزيد عن اجمالى أصولها بمبلغ ..... جنيها ، وبســبب هــذه العوامل ،بالاضافة الى الامور المبينة فى الملحوظة رقم .... ، فان هنــاك شك فى مقدرة الشركة على الاستمرار فى أعمالها ، ولا تتضمن القوائم الماليــة أية تسويات تتعلق بامكانية استرداد وتبويب قيمة أصولها المسجلة فى الدفاتر ، أو متعلقة بسداد قيمة التزاماتها بتكوينها مخصصات مما قد يكون ضروريا أنا ما عجزت الشركة عن الاستمرار فى مزاولة أعمالها .

التاريخ / /

التوقيع المراجع ....

الامتناع عن الرأى : Disclaimer of opinion

بدلا من اصدار رأى غير متحفظ حيث تلى الفقرة التوضيحة فقرة ابداء الرأى ، قد يمتنع المراجع من ابداء الرأى اذا ماتوصل الى نتيجة مؤداها وجود شك مادى بخصوص مقدرة الشركة على الاستمرار فى مزاولة أعمالها لفترة معقولة من الزمن . الامتناع عن الرأى يعتبر مسموح به ولكنه ليس مطلوبا على الدوام.

الافصاح غير الكاف : Inadequate disclosure

اذا ماخلص المراجع الى أن افصاحات الشركة ـ بخصوص مقدرتها علــى الاستمرار فى مزاولة أعمالها لفترة معقولة من الزمن . تعتبر غير كافيــــة ، من ثم فان تقرير المراجع يجب أن يتم تعديله ـ حيث أن غير ذلك يعتبر خروجا عن مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . ذلك يمكن أن يــؤدى الى اما رأى متحفظ أو رأى عكسى أو سلبى . (ينظر الارشاد رقم ٥٨) .

بعبارة أخرى فاذا خلص المراجع الى أن سلامة فرض الاستمرارية يرجع أساسا لوجود عوامل مخففة مثل خطط الادارة المستقبلية ، فيجب عليه أن يقرر ما اذا كان من الضرورى أن يفصح عن هذه الخطط أو العوامل المخففة فى القوائم المالية ، وفى حالة عدم استجابة الادارة للافصاح المطلوب ، رغم اعتقاد المراجع بضرورته ، يجب عليه أن يتحفظ فى تقريره لعدم وجود مثل هذا الافصاح .

اما اذا انتهى المراجع الى أن الاجابة على التساؤلات حول الاستمرارية لم تكن مقنعة ، فيجب عليه أن يتأكد من وجود افصاح كاف فى القوائم المالية عن الظروف الرئيسية التى دعت الى الشك فى استمرارية أعمال المنشأة فى المستقبل القريب ، ويجب أن يكون هذا الافصاح صريحا فى التنبيه الى احتمال عدم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وبالتالى عدم قدرتها على تحقيق قيمة أصولها والوفاء بالتزاماتها من خلال أعمالها العادية ، واذا ماتبين أن الافصاح يعتبر كافيا يجب عليه عدم التحفظ فى تقريره أو ابداء رأيا سلبيا ، أما اذا خلص المراجع الى عدم وجود افصاح كاف فى القوائم المالية ، فيجب عليه التحفظ فى تقريره ، وذلك بالاضافة الى أى تحفظ آخر قد يراه ضروريا بالنسبة لعدم التأكد من الاستمرارية .

ومع أن المراجع قد يتوصل الى أن القوائم المالية قد اتسمت بالافصاح الكامل فانه يجب عليه اضافة فقرة توضيحية تلى فقرة الرأى للاشارة الى أن الملحوظة على القوائم المالية التى تتضح من الامور فى الفقرة السابقة .

واذا اقتنع المراجع بناء على الاجراءات الاضافية التى قام بها ، والمعلومات التى حصل عليها ، بما فى ذلك أثر الظروف المخففة بأن المنشأة لن تتمكن من الاستمرار فى أعمالها ، فيجب عليه فى تلك الحالة أن يقرر خطأ فرض الاستمرارية المستخدم فى اعداد القوائم المالية ، واذا كان نتيجة فرض الاستمرارية الخاطئ المعد على أساسه القوائم المالية من الجسامة التى تجعل هذه القوائم مضللة ، فيجب على المراجع أن يبدى رأيا سلبيا أو يتحفظ فى الرأى .

وفيما يلى مثالا لتقرير مراجع به تحفظ فى الرأى بسبب عدم الافصاح بدرجة كافية عن الشك فى الاستمرارية عندما يكون من الملائم ابداء رأى عكسى ـ طبقا للارشاد الذى أصدره المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين .

تقرير مراجعة

الى السادة / ....

قمنا بمراجعة القوائم المالية وفقا لارشادات المراجعة (حسب نوعية المعايير أو العرف المهنى المتبع) .

لم تتمكن الشركة من اعادة التفاوض بشأن ديونها المستحقة للبنوك ، وبدون مثل هذا الدعم المالى ، يتزايد الشك فى قدرة الشركة على الاستمرار فى مزاولة أعمالها ، مما قد يستلزم اجراء تسويات على قيم الاصول وتبويب الالتزامات المسجلة فى الدفاتر ، هذا ولا تفصح القوائم المالية (والملاحظات عليها) عن هذه الحقيقة .

وفى رأينا ، فيما عدا تجاهل المعلومات الواردة فى الفقرة السابقة ، فان القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة المركز المالى للشركة فى / / ونتائج أعمالها عن السنة المالية فى ذلك التاريخ وفقا (نوعية معايير المحاسبية المستخدمة) وتتمشى مع (التشريعات أو القوانين المرتبطة) .

التاريخ / /

توقيع المراجع

٥/٧ ملحـق الفصل السابع

قائمة مراجعة استمرارية المنشأة .

فيما يلى قائمة مراجعة يمكن للمراجع استخدامها بغرض شكه بخصوص مقدرة العميل على الاستمرار فى النشاط ، بالاضافة الى تقييم خطط الادارة الخاصة بدراسة تلك المشكلة .

قائمة مراجعة الاستمرارية

(العميل)

(تاريخ عملية المراجعة)

تعليمـــات :

يجب أن تستخدم هذه القائمة فى كل عملية مراجعة للقوائم المالية لتقييم ما اذا كان هناك شك جوهرى بخصوص افتراض الاستمرارية . تنقسم هذه القائمة الى جزئين رئيسيين ، حيث ينبغى اكمال الجزء الاول دائما ، أما الجزء الثانى يجب اتمامه فقط عندما يتوصل المراجعة – نتيجة لاكمال الجزء الاول الى أن الشك الجوهرى قد يكون موجودا . اذا كان هناك أحد البنود غير ممكن التطبيق ، يتم ادخال علامة غ (غير قابل للتطبيق فى عمود ن (نعم) أو ل (لا) .

الجزء الاول	ن/ل	التاريخ	تعليق

أ ـ هل حددت اجراءات عملية المراجعة أى من الظروف أو الاحداث التالية والتى تطرح مشكلة بخصوص الوجود المستمر للعميل ؟

١ ـ الخسائر التشغيلية المتكررة .
٢ ـ عجز رأس المال العامل .
٣ ـ تدفقات نقدية سلبية عن العمليات .
٤ ـ مؤشرات مالية رئيسية معاكسة على سبيل المثال مؤشر التداول أو مؤشر السداد السريع .
٥ ـ التقصير فى سداد القروض .
٦ ـ التأخر فى دفع توزيعات الارباح .
٧ ـ انكار التسهيلات التجارية العادية من الموردين .
٨ ـ عدم الالتزام بالمتطلبات القانونية لرأس المال .
٩ ـ ضرورة البحث عن موارد أو طرق جديدة للتمويل .
١٠ـ فقد العاملين الرئيسيين سواء فى الادارة أو التشغيل .
١١ـ توقف العمل أو صعوبات عمالة أخرى .
١٢ـ الاعتماد الاساسى على نجاح مشروع معين .
١٣ـ ارتباطات غير اقتصادية طويلة الاجل .
١٤ـ ادعاءات ومنازعات قانونية أو أمور أخرى قد تعرض مقدرة الشركة على العمل للخطر .
١٥ـ فقد امتيازات رئيسية او ترخيص أو حقوق اختراع .
١٦ـ فقد عميل أو مورد رئيسى .
١٧ـ كارثة غير مؤمن عليها .

ب ـ تحليل الظروف أو الاحداث المحددة فى البند (أ) والتوصل الى ماذا كانت تطرح مشكلة بخصوص الاستمرار فى مزاولة الاعمال .
(اذا كانت النتيجة بنعم يتم استكمال الاجراءات الموضحة فى الجزء الثانى) .

الجـــــــزء	تم أداوءه بمعرفــة	التاريخ	الشرح أو النتيجة
١ ـ مناقشة الموقف مع الادارة وتحديد الخـــطط الخاصة بتصحيح الظروف •			
هل تقوم الادارة بالتخطيط لـ :			
أ ـ التصرف فى الاصول ؟			
ب ـ اقـتراض الاموال أو اعادة هيكـــلة القروض ؟			
جـ ـ تخفيض أو تأجيل النفقات ؟			
د ـ زيادة حقوق الملكية ؟			
٢ ـ املأ فراغ القسم الملائم أو الاقسام بأسفـل			
• تصفية الاصول			
٣ ـ الاستفسار عن قابلية تسويق الاصول •			
٤ ـ الاستفسار عن القيود على التصرف فى الاصول •			
٥ ـ الاستفسار عن الاثار على عمليات التصرف •			
• اقتراض أموال أو اعادة هيكلة القروض			
٦ ـ الاستفسار عن امكانية الحصول على قرض جديد •			
٧ ـ الاستفسار عن امكانية الحصول على ضمـــان لتأييد قرض جديد •			
٨ ـ الاستفسار عن قيود على القروض الاضافية •			
٩ ـ الاطلاع على خطط الادارة المرتبطة بـ :			
أ ـ اعادة هيكلة القروض •			
ب ـ تأييد قرض قائـــم •			
جـ ـ الحصول على ضمانات قروض •			

الاجـــــــراء	تم أداؤه بمعرفة	التاريخ	الشرح أو النتيجـــة
• تخفيض أو تأجيل النفقات			
١٠ـ الاطلاع على خطط الادارة المرتبطة بتخفيض أو تأجيل النفقات الخاصة بالاتى : أ ـ الاصلاحات والصيانة • ب ـ الاعـــلان • جـ ـ البحوث والتطوير • د ـ العقارات والعدد والالات • هـ ـ أخرى •			
١١ـ اجــراء مناقشات مع الادارة عن الاثار عـــلى عمليات التخفيض أو التأجيل •			
١٢ـ الاطلاع على خطة الادارة لبيع استثمـارات حقوق الملكية •			
١٣ـ مناقشة النتائج الضريبية للخطة مع قســـم الضرائب بالشركة •			
١٤ـ الاستفسار عن تأثير الخطة على المساهميـن القائمين •			
١٥ـ اجراء مناقشات مع الادارة بخصوص كفايـــة الاستثمار •			
تنبوءات الادارة :			
١ ـ الاطلاع على افتراضات الادارة بخصوص الاتى أ ـ الظروف الاقتصادية العامة • ب ـ الظروف الاقتصادية الخاصة بالصناعة التى ينتمى اليها العميل •			

جـ ـ المبيعـــات .
د ـ تكلفة المبيعات
هـ ـ تكلفة العمل .
و ـ النفقات الرأسمالية
ز ـ المصروفات البيعية والعمومية والادارية.
ح ـ الدخـــول .

٢ ـ اعادة حساب العمليات الحسابية والرياضية .
٣ ـ دراسة الاتساق الداخلى للتنبوءات .

<u>كفايـــة الافصاح وتقرير المراجع</u>

١ ـ دراسة الحاجة للافصاح عن التالى :
أ ـ الظروف والاحداث التى تخلق الشـــك بخصوص وجود استمرارية المنشأة .
ب ـ الاثار المحتملة للظروف والاحـــداث الجوهرية .
جـ ـ تقييم الادارة للظروف والاحداث .
د ـ عدم الاستمرار المحتمل فى مزاولـــة الاعمال .
هـ ـ خطط الادارة متضمنة المعلومـــات المالية المتوقعة الملائمة .
و ـ المعلومات الخاصة بامكانية استعـــادة أو تبويب قيم الاصول المسجلة أو قيم الاصول المسجلة أو قيم أو تبويـــب الخصوم .

٢ ـ دراسة الحاجة لتعديل التقرير :
أ ـ اضافة فقرة ايضاحية .
ب ـ الاقتناع عن اداء الرأى .

الفصل الثامن

مراجعة التقديرات المحاسبية

Auditing accounting estimates

١/٨ مقـــــدمة :

١/١/٨ التاريخ الفعال للارشاد ومجال التطبيق :

تتمثل النشرة الاصلية لارشاد مراجعة التقديرات المحاسبية في توصيـــة عن معايير المراجعة SAS رقم (٥٧) قسم ٣٤٢ الصادرة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فى ابريل ١٩٨٨ ·

وهذا الارشاد يمكن تطبيقه عند مراجعة القوائم المالية (وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها) عن الفترات التى تبدأ فى أو بعد ١ يناير ١٩٨٩ ، وغنى عن البيان فان بعض من القواعد الارشادية التى تضمنتها هذه التوصية (رقم ٥٧) يمكن أن يكون تطبيقها مفيدا فى أنواع أخـــرى مـــن الارتباطات ، على سبيل المثال مراجعة أو فحص القوائم المالية ·

٢/١/٨ التعريفات الرئيســية :

التقدير المحاسبى : Accounting estimate

التقدير المحاسبى هو عبارة عن تقريب لاحد عناصر ، بنود أو حسابات القوائم المالية ، يتم تضمين التقديرات المحاسبية دائما فى قوائم مالية تاريخيـــة للاسباب التالية :

أ ــ ان قياس بعض القيم أو تقييم بعض القيم يشوبه عدم التأكد ، كما أنه معلق على نتيجة الاحداث المستقبلة ·

ب ــ ان البيانات الملائمة الخاصة بالاحداث التى حدثت فعـــــلا لايمكن أن يتم تجميعها على أساس زمنى يتأسس على التكلفة والفعالية ·

تقيس التقديرات المحاسبية فى القوائم المالية التاريخية آثار العمليات المالية والاحداث السابقة تمثل أعمال المنشأة والحالة الحالية للاصل أو الالتزام • فالتقدير المحاسبى هو حساب لقيمة البند المحتملة ، فى حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لقياسه •

وكأمثلة على التقديرات المحاسبية مايلى :

أ ـ ماتخفض به الاصول المتداولة للوصول الى قيمتها القابلة للتحقق ، مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها •

ب ـ توزيع تكلفة الاصول الثابتة على الفترات المقدرة لاعمارها الانتاجية ، أو مخصص الاهلاك •

جـ ـ المخصص الذى يتم تكوينه لمقابلة الخسارة المتوقعة نتيجة لدعوى قضائية على الشركة •

د ـ أرباح أو خسائر عقود المقاولات طويلة الاجل وقت التنفيذ •

هـ ـ المخصص الذى يتم تكوينه لمقابلة الالتزام الناشئ عن ضمان الغير •

العوامل الرئيسية : Key factors

لم تعرف التوصية رقم (٥٧) ذلك الاصطلاح ، مع ذلك فقد نصت على أن المراجع عادة مايركز على العوامل الرئيسية عند تقييم معقولية التقديرات المحاسبية • تم تعريف ذلك الاصطلاح عن طريق توصية عن معايير خدمات المحاسبين عن المعلومات المالية المتوقعة ، والتنبوءات والتوقعات المالية على النحو التالى :

" هى عبارة عن الامور الجوهرية التى يتوقع أن تعتمد عليها النتائج المستقبلة لمنشأة الاعمال ، فتلك العوامل تعتبر أساسية لاعمال المنشأة ، ولذلك فهى تتضمن تلك الامور التى تؤثر على مبيعات ، وانتاج والانشطة الخدمية والتمويلية للشركة • تخدم تلك العوامل الرئيسية كأساس للقوائم المالية المتوقعة وكأسس لبناء الافتراضات المرتبطة •

٢/٨ **أهداف الارشـــاد :**

يعتبر التقدير المحاسبى اجراءً ضروريا عند اعداد القوائم المالية ٠ لاشك أن القياس الدقيق لبعض القيم أو تقييم بعض الحسابات يعتبر غير مؤكـــد متـــى :

١ ــ تكون نتيجة الاحداث المستقبلة معروفة على وجه اليقين ٠

أو ٢ ــ يكون قد تم تجميع كافة البيانات الملائمة المختصة بالاحـداث التى قد حدثت فعلا ٠

حيث أن تلك التقديرات تتضمن ظروف عدم تأكد والذاتية أو عـــدم الموضوعية ، وحيث أن نظم الرقابة على عملية التقديرات المحاسبية تعتبر أكثـر صعوبة من نظم الرقابة على المعلومات الحقيقية ، فان هذه التقديرات تعتبـر أكثر قابلية للخضوع الى التحريفات الجوهرية والمؤثرة بالمقارنة بالبيانـــات الحقيقية ٠ لذلك فمن الضـرورى أن يكرس المراجع موارد المراجـعة الهامــة للتقديرات المحاسبية ٠

توفر هذه التوصية الصادرة عن معايير المراجـعة (رقم ٥٧) ارشاد للمراجـعين عن :

١ ــ الحصول على وتقييم دليل الاثبات الكافى والصالح لتأييـــد التقديرات المحاسبية فى عملية مراجـعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعـــة المقبولة والمتعارف عليها ٠

٢ ــ تحديد الظروف التى تستلزم التقديرات المحاسبية ٠

وقد أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجـعين الارشاد رقـم (٢٦) بعنوان : مراجـعة التقديرات المحاسبية ، وذلك بهدف توضيح الاجراءات التى يجب على المراجع القيام بها ، للتأكد من سلامة التقديرات المحاسبية الـــتى تتضمنها القوائم المالية ، ولايغطى هذا الارشاد الاجراءات التى يجب اتباعهـا فى تقييم التقديرات المحاسبية للمعلومات المرتبطة بالمستقبل ٠

٨/٣ المتطلبات الرئيسية :

٨/٣/١ المسئوليــــة :

تقع مسئولية التقديرات المحاسبية ، التى تشتمل عليها القوائم الماليـــة على عاتق ادارة المنشأة ، وغالبا ماتتم هذه التقديرات باستخدام الحكم الشخصى وفى ظل ظروف من عدم التأكد بالنسبة للاحداث التى وقعت فعلا ، أو مـــن المحتمل وقوعها ، وعندما تتضمن الحسابات مبالغ مبنية على تقديرات ، وليـــس على حقائق تاريخية ، فان ذلك يؤدى الى زيادة احتمال وجود خطأ جوهـــرى فى القوائم المالية ٠

وهنا تتمثل مسئولية المراجع فى تقييم معقولية التقديرات المحاسبيـــة ومدى سلامة تلك التقديرات التى قامت باعداد الادارة ٠

٨/٣/٢ عوامل تؤخذ فى الاعتبار :

يجب أن يقوم المراجع بدراسة كل من العوامل الشخصية (الذاتية) أو الموضوعية التى تتأسس عليها التقديرات المحاسبية عند تخطيط وأداء الاجراء بغرض تقييم تلك التقديرات ٠

٨/٣/٣ تحديد الظروف التى تستلزم اجراء تقديرات محاسبية جوهرية :

فى تقييم ما اذا كانت الادارة قد حددت كافة التقديرات المحاسبيـــة التى يمكن أن تكون جوهرية للقوائم الماليـــة ، يجب على المراجع دراســـة أداء الاجراءات التاليـــة :

أ ـ دراسة التأكيدات التى تم تضمينها فى القوائم المالية بهـــدف تحديد الحاجة الى التقديرات المحاسبية ٠

ب ــ تقييم المعلومات التى تم الحصول عليها عند أداء اجـــراءات مراجعة أخرى (ينظر أساليب التطبيق) .

جـ ــ الاستفسار من الادارة عن وجود الظروف التى قد تشير الـــى الحاجة لعمل تقديرات محاسبية .

٨ / ٣ / ٤ تقييم المعقولية :

عند تقييم معقولية التقديرات المحاسبية ، يجب أن يقـــوم المراجـــع باجراء الاتى :

أ ــ كقاعدة عامة ــ يقوم بدراسة الخبرة التاريخية للشركة فـــى عمل التقديرات المحاسبية السابقة وخبرة المراجع فى الصناعة التى تنتمى اليها الشركة .

ب ــ الحصول على فهم كاف بكيفية أداء الادارة لذلك التقدير .

جـ ــ تأسيسا على الفهم الذى يتم الحصول عليه فى البند السابـــق يجب أن يؤدى المراجع احد الخطوات التالية (أو مزيج منها) :

١ ــ فحص واختبار العملية المستخدمة عن طريق الادارة لعمـــل التقدير .

٢ ــ اجراء توقع محايد للتقدير لتقرير معقولية تقدير الادارة .

٣ ــ فحص الاحداث اللاحقة أو العمليات المالية التى تحدث قبـل اتمام العمل الميدانى .

٨ / ٤ أساليب التطبيـــق :

٨ / ٤ / ١ مسئوليات الشركة :

عند تطبيق الاجراءات اللازمة لتحديد الظروف التى تستلزم عمـــل التقديرات المحاسبية وتقييم معقوليـة هذه التقديرات ، يجب أن يكون المراجـــع على علم بمسئوليات الشركة فى اعداد التقديرات المحاسبية .

٨ / ٤ / ٢ اعداد التقديرات المحاسبية :

تقع مسئولية اعداد التقديرات المحاسبية على الادارة ، قد لايتم توثيق عملية اعداد التقديرات المحاسبية أو قد يتم تطبيقها بشكل صورى ، مع ذلك فهى عادة ماتتكون من :

١ ـ تحديد مواقف اعداد التقدير المحاسبى .
٢ ـ تحديد العوامل التى توثر على التقدير المحاسبى .
٣ ـ تجميع البيانات التى عليها يتأسس التقدير .
٤ ـ اعداد افتراضات ملائمة .
٥ ـ تقدير القيمة .
٦ ـ تحديد أن التقدير قد عرض فى القوائم المالية بالاتساق مع المبادئ المحاسبية الملائمة ،وان الافصاح يعتبر كاف .

فاذا ماتم توثيق عملية الادارة المرتبطة باعداد التقديرات المحاسبية ، يجب أن يفحص المراجع عملية التوثيق . فاذا لم يتم توثيق العملية ، فان المراجع يجب أن يجرى استفسارات من الادارة لتحديد كيف قامت الادارة باعداد تقديراتها المحاسبية .

٨ / ٤ / ٣ هيكل الرقابة الداخلى :

قد يخفض نظام الرقابة الداخلى للشركة من احتمال وجود تحريفات جوهرية للتقديرات المحاسبية . تتضمن جوانب نظام الرقابة المرتبطة باعداد التقديرات المحاسبية مايلى :

١ ـ ابلاغ الادارة الحاجة الى اعداد تقديرات محاسبية صحيحة .
٢ ـ تجميع البيانات الملائمة التى على أساسها يبنى التقدير .
٣ ـ اعداد التقديرات عن طريق مسئولين موءهلين .
٤ ـ الفحص الكاف والموافقة على التقديرات المحاسبية والبيانات المساندة .
٥ ـ مقارنة التقديرات المحاسبية الماضية مع النتائج الفعلية .

٦ ـ قيام الادارة بدراسة ما اذا كانت التقديرات المحاسبية متسقة مع خططها للشركة أم لا •

عندما يقوم المراجع بتوثيق فهمه لنظام الرقابة الداخلية للشركة (ينظر قسم ٣١٩) ، فانه يجب أن يوثق تلك الجوانب المرتبطة باعداد التقديرات المحاسبية •

٨/٤/٤ تحديد الظروف التي تستلزم اعداد التقديرات المحاسبية :

٨/٤/٤/١ الاطلاع على القوائم المالية :

يجب أن يقوم المراجع بالاطلاع على القوائم المالية ، متضمنة الملاحظات المرفقة والمتممة ، لتحديد اذا ماكان أي عنصر ، حساب أو بند في تلك القوائم يستلزم اجراء تقدير محاسبي • تساعد معرفة المراجع بأعمال وصناعة العميل على تحديد المراجع لعناصر القوائم المالية التي تتطلب اعداد تقديرات محاسبية •

٨/٤/٤/٢ دراسة العوامل الخارجية :

لتحديد ما اذا كانت الادارة قد حددت كافة التقديرات المحاسبية الجوهرية ، يجب على المراجع أن يدرس العوامل الخارجية على سبيل المثال :

- الظروف المحيطة بصناعة العميل •
- الظروف المحيطة بالصناعة التي يعمل فيها العميل •
- طرق الشركة لاجراء أعمالها •
- النشرات المحاسبية الحديثة •

٨/٤/٤/٣ المعلومات التي يتم الحصول عليها من أداء الاجراءات الاخرى :

عند أداء اجراءات المراجعة العادية ـ الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة ومجلس الادارة واللجان الهامة ، الاستفسارات من الادارة ،

اختبارات التحقق الاساسية لارصدة الحساب ، قد يحصل المراجع على المعلومات التى قد تشير الى الحاجة لاعداد تقدير محاسبى معين . يجب أن يقوم المراجع بتقييم تلك المعلومات التى تتضمن مايلى :

ـ المعلومات المرتبطة بالتغيرات التى حدثت أو يجب أن تحدث فى أعمال الشركة التى قد تشير الى الحاجة لعمل تقدير محاسبى ، على سبيل المثال التقديرات التى يجب اعدادها اذا ماقامت الشركة بالتصرف أو خططت للتصرف فى قطاع معين من المنشأة .

ـ التغيرات فى طرق تجميع المعلومات المالية ، حيث قد يوفر توثيق فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية تلك المعلومات .

ـ المعلومات المرتبطة بالدعاوى والمطالبات القانونية والالتزامات المحتملة الاخرى ، حيث قد يوفر الاستفسار من محامى العميل وتحليل المصروفات القانونية للعميل تلك المعلومات .

ـ المعلومات التى تم تضمينها فى التقارير القانونية أو تقارير الفحص ، ومراسلات الاشراف والمعلومات المشابهة التى يتم الحصول عليها من التنظيمات القانونية التى تخضع لها الشركة .

بالاضافة لذلك قد توفر اجراءات المراجعة الاخرى (على سبيل المثال المصادقة مع المدينين وملاحظة المخزون) معلومات مرتبطة بالحاجة الى اعادة دراسة تقدير مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها أو توفير تقدير عن تقادم المخزون .

٨/٤/٤/٤ الاستفسار من الادارة :

خلال عملية المراجعة ، يقوم المراجع بعمل استفسارات مع الادارة ، حيث يجب أن يتم اجراء استفسار بخصوص التقديرات المحاسبية . يجب أن يتم تضمين استجابة أو رد الادارة فى خطاب اقرار العميل (ينظر قسم رقم ٣٣٣) ، حيث يقترح أن يتم تضمين العبارة التالية فى خطاب اقرار العميل :

" لقد أفصحنا لسيادتكم عن كافة الظروف التي تشير الى التقدير المحاسبي الذي قد يكون مطلوبا " .

٨/٤/٥ تقييم معقولية التقديرات المحاسبية :

Evaluating the reasonableness of accounting.

٨/٤/٥/١ العوامل الرئيسية الافتراضات :

لتقييم معقولية التقديرات المحاسبية ، يجب أن يركز المراجع عادة على العوامل الرئيسية والافتراضات التي تعتبر :

- جوهرية افتراضات التقدير .
- حساسية الافتراضات للتغيرات .
- انحرافات عن الاتجاهات التاريخية .
- ذاتية وقابلية خضوع الافتراضات للتحريف والتحيز .

أيضا يجب على المراجع أن يدرس خبرة الشركة في اعداد التقديرات السابقة ، حيث قد يستخدم خبرته في أو معرفته بصناعة العميل في تقييم معقولية التقديرات المحاسبية .

٨/٤/٥/٢ فحص واختبار عملية الادارة :

Review and test management's process.

عند تقييم معقولية التقديرات المحاسبية ، فان المراجع قد يقوم بدراسة أداء الاجراءات التالية :

١ - الحصول على فهم للعملية التي تؤدى عن طريق الادارة لاعداد التقديرات المحاسبية وتحديد ما اذا كانت العملية ملائمة في ظل الظروف المحيطة أم لا .

٢ - دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية على تلك العملية والبيانات المساعدة .

٣ — تحديد مصادر المعلومات التى تستخدمها الادارة فى تكوين الافتراضات ، ودراسة ما اذا كانت المعلومات موثوق فيها وكافية للغرض المرتبط تأسيسا على المعلومات التى يتم جمعها فى اختبارات المراجعة الاخرى .

٤ — دراسة ماذا كان هناك عوامل رئيسية اضافية أو افتراضات بديلة بخصوص هذه العوامل .

٥ — تقييم ما اذا كانت الافتراضات مستقة مع بعضها البعض ، ومع البيانات المساعدة والبيانات التاريخة الملائمة .

٦ — تحليل البيانات التاريخية المستخدمة فى تكوين الافتراضات لتقييم ما اذا ان يمكن مقارنتها أو تتسق مع بيانات الفترة محل المراجعة، وتحديد ما اذا كان موثوق فيها بشكل كاف لهذا الغرض .

٧ — دراسة ما اذا كانت التغيرات فى أعمال العميل أو صناعته يمكن أن تجعل العوامل الاخرى جوهرية لتلك الافتراضات .

٨ — فحص التوثيق المتاح للافتراضات المستخدمة فى اعداد التقديرات المحاسبية ، والاستفسار بخصوص أى خطط أخرى ، أهداف عامة أو أهداف فرعية للمنشأة ، بالاضافة الى دراسة علاقتها بتلك الافتراضات .

٩ — اعادة حساب العمليات الحسابية المستخدمة فى تحويل الافتراضات الى تقديرات محاسبية .

١٠— دراسة ما اذا كان هناك طرق أكثر ملائمة لتحويل الافتراضات الى تقديرات .

١١— دراسة الحصول على رأى خبير بخصوص افتراضات معينة .

٨/٤/٥/٣ اجراء التوقع : Develop an expectation

تأسيسا على فهم المراجع للحقائق والظروف ومعرفة العميل وصناعته ، فقد يقوم المراجع بعمل توقع محايد للتقدير عن طريق استخدام العوامل والافتراضات التى لم تستخدم عن طريق ادارة الشركة •

٨/٤/٥/٤ فحص الاحداث اللاحقة : Review subsequent events

عند تقييم معقولية التقدير المحاسبى ، قد يقوم المراجع بفحص الاحداث اللاحقة لتعزيز التقدير أو معقولية العوامل والافتراضات المستخدمة لاعداد التقرير •

٨/٤/٥/٥ التقدير غير المعقول : Un reasonable estimate

قد يتوصل المراجع الى نتيجة مؤداها أن التقدير المحاسبى يعتبر غير معقول ، فى تلك الظروف يجب أن يشير المراجع الى الفقرة رقم (٢٩) من الارشاد رقم (٤٧) بعنوان مخاطر المراجعة والاهمية النسبية فى اجراء عملية المراجعة والتى تنص على مايلى : اذا اعتقد المراجع أن القيمة المقدرة تعتبر غير معقولة ، فانه يجب أن يعامل الاختلاف بين التقدير وأقرب تقدير معقول كخطأ محتمل ويربط بينه وبين أخطاء أخرى محتملة •

٨/٥ قائمة مراجعة للتقديرات المحاسبية : Accounting estimate checklist.

فيما يلى قائمة مراجعة للتقديرات المحاسبية :

العميـــــــل

تاريخ المراجعة

التاريخ اعـداد التاريـخ مراجعـــة

التعليمـــات :

تم تصميم قائمة المراجعة التالية لمساعدة المراجع فى تحديد الظـــروف التى تتطلب اعداد تقديرات محاسبية ، وتقييم معقولية تقديرات العميل ٠

كثير من الاجراءات التى يتم أداؤها للتقديرات المحاسبية تعتبراجراءات مراجعة عادية يتم تنفيذها أثناء المراحل الاخرى لعملية الاخرى ، تـــلك الاجراءات يشار اليها فى قائمة المراجعة بالرمز * ٠

يـختص الجزء الاول من قائمة المراجعة بتحديد الحاجة الى اعـــداد تقديرات محاسبية ، بينما يتعلق الجزء الثانى بتقييم معقولية التقديـــرات المحاسبية ، حيث لايجب أن يتم اكمال الجزء الثانى الا اذا تم اتمـام الجزء الاول ٠

الجـزء الاول : تحديد الظروف التي تتطلب اعداد تقديرات محاسبية

الاجـــــراء	أديت عن طريـق	الاستفسار
١ ـ فحص أوراق العمل للسنة السابقة لتحديـــد الحسابات ، العمليات المالية والاحداث التى تستلزم اعداد تقديرات محاسبية ٠		

الاجـــــراء	أديت عن طريق	الاستفسار
٢ ـ فحص ميزان المراجعة وتحديد الحسابات التي قد تستلزم اعداد تقدير محاسبى . تتضمن الحسابات التى يجب أن يتم دراستها مايلى :		
أ ـ المدينون .		
ب ـ المخزون .		
جـ ـ الاستثمارات فى الاوراق المالية المتداولة .		
د ـ الاستثمارات فى الاوراق المالية غير المتداولة .		
هـ ـ العقارات والالات والعدات .		
و ـ أصول غير ملموسة .		
ز ـ مخصص مقابل خسائر الدعاوى .		
ح ـ الايـــرادات .		
ط ـ التصرف أو عدم استمرار قطاع معين .		
ى ـ أخـــرى .		
٣ ـ تحديد اذا كان هناك تغيرات فى أعمال الشركة والاستراتيجية التشغيلية أو الصناعة التى تعمل فيها .		
٤ ـ الاطلاع على محاضر جلسات المساهمين ، مجلس الادارة واللجان المختلفة .		
٥ ـ فحص كافة الفواتير من المحامين الخاصة بالسنة الحالية .		
٦ ـ الاستفسار من الادارة بخصوص وجود الظروف التى قد تشير الى الحاجة لاعداد تقدير محاسبى .		
٧ ـ تضمين فقرة فى خطاب اقرار العميل تنص على أن الادارة قد أفصحت عن كافة الظروف التى تشير الى أن التقدير المحاسبى يكون مطلوبا .		

الجزء الثاني : تقييم معقولية التقديرات المحاسبية

(يتم املائها فقط اذا أشار الجزء الاول الى ضرورة اعداد التقدير المحاسبى) ٠

الاجـــراء	تم أداؤه بمعرفة	الاستفسار من
١ ـ اعادة حساب العمليات الحاسبية للتقدير الخاص بالشركة ٠		
٢ ـ دراسة تلك العوامل الرئيسية والافتراضات التي تعتبر :		
أ ـ جوهرية للتقدير المحاسبى ٠		
ب ـ حساسة للتغيرات ٠		
جـ ـ الانحرافات عن الانماط التاريخية ٠		
د ـ ذاتيتها وقابليتها للخضوع الى التحريف والتحيز ٠		
٣ ـ مقارنة تقدير السنة الحالية مع تقدير السنة السابقة ٠		
٤ ـ فحص العملية المستخدمة لاعداد التقدير ٠		
٥ ـ مناقشة التقدير مع الشخص الذى :		
ـ قام باعداده ٠		
ـ قام بفحصه ومراجعته ٠		
٦ ـ فحص المعلومات التى استخدمتها الشركة فى اعداد التقدير ودراسة مدى كفايتها والثقة فيها ٠		
٧ ـ فحص الافتراضات المرتبطة بالاتساق مع بعضها البعض ، والمعلومات المساندة والبيانات التاريخية الملائمة ٠		

الاجــــــراء	تم أداوءه بمعرفة	الاستفسار مــــن
٨ ــ فحص توثيق الافتراضات والعوامل الرئيســـــية المستخدمة فى اعداد التقديرات .		
٩ ــ دراسة ما اذا كانت التغيرات فى أعمال أو صناعة الشركة تجعل العوامل الاخرى جوهرية .		
١٠ــ اذا كان ضروريا ــ دراسة الحصول على رأى من خبير بخصوص التقدير .		

الفصل التاسع

اقـــــرارات العميل
Client representation

---

٩ / ١ مقـــــدمة :

٩ / ١ / ١ تاريخ الارشاد ومجال تطبيقه :

صدرت النشرة الاصلية لارشاد معايير المراجعة SAS عن طريـــــق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فى يونيو ١٩٧٧ ، برقم ١٩ (قسم رقم ٣٣٣) والتاريخ الفعال لذلك الارشاد يتمثل فى مراجعة القوائم الماليـــة للفترات المنتهية فى أو بعد ٣٠سبتمبر ١٩٧٧ ٠

وهذا الارشاد يمكن تطبيقه على كافة عمليات المراجعة على القوائـــم المالية وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، كذلك فان هذا الارشاد يمكن أن يستخدم لكافة ارتباطات المراجعة التى يحصل المراجع فيها على خطاب اقرار من العميـل ٠

٩ / ١ / ٢ التعريفات الرئيســية :

خطاب الاقـرار Representation letter:

هى اقرارات أو تأكيدت مكتوبة يتم الحصول عليها من الادارة لتعـزيز التأكيدات أو الايضاحات الشفوية التى تعطى للمراجع ، ولتحديـد وتوثيق الملاءمة المستمرة لمثل تلك الاقرارات أو التأكيدات ٠يجب تمييز هذه الاقرارات بعدة خصائص هـى :

أ ــ أن تكون اقرارات مكتوبة ٠

ب ــ أن تكون معنوية باسم المراجع ٠

جـ ــ أن تحمل نفس تاريخ تقرير المراجع ٠

د ــ أن تكون موقعة باسم الادارة ٠

هـ ــ أن تمثل اقرارا بمسئولية الادارة عن القوائم المالية ٠

وأن تعزز الايضاحات الشفوية والكتابية التى تقدمها الادارة الى المراجع أثناء عملية الفحص ٠

٢/٩ أهداف الارشـاد :

هذا الجزء ينظم اجراء المراجعة الشفوية الذى تم اجراوءه بشكل عادى عند مراجعة القوائم المالية ، يستخدم هذا الاجراء بشكل شائع لايضاحات العميل التى يحصل عليها المراجع بشأن المخزون والالتزامات ، الا أن كثير من المراجعين يقوموا باستخدام نوع من خطاب التأكيدات الشامل للعميل الذى سيتم توصيفه فى هذا الارشاد ٠

أهداف الحصول على خطاب تأكيدات العمل هى مايلى :

١ ــ تدعيم وتعزيز الايضاحات الشفوية التى يحصل عليها المراجع من الادارة أثناء عملية المراجعة ٠

٢ ــ الاشارة الى وتوثيق الملاءمة والسلامة المستمرة لكافة الايضاحات الجوهرية للعميل أثناء عملية المراجعة ٠

٣ ــ تخفيض احتمال سوء الفهم المرتبطة بالامور التى صدرت بشأنها تلك الايضاحات ٠

٤ ــ الحصول على اقرار من الادارة عن مسئوليتها الرئيسية عن القوائم المالية ٠

يمكن القول بأن خطاب التأكيد أو الاقرار يعتبر دليل اثبات صالح ومعزز ، فهو يعتبر دليل اثبات صالح Competent evidence ، مع ذلك فهو ليس دليل اثبات كاف not sufficient evidence ، فهو يعتبر مكمل لباقى اجراءات المراجعة الاخرى ، ولكنه ليس بديلا عن تلك الاجراءات

اذن فتلك الايضاحات تقدمها الادارة ردا عن استفسارات معينة للمراجع، وهى عبارة عن جزء من أدلة الاثبات التى يحصل عليها المراجع ، ولكنها ليست بديلا لتطبيق اجراءات المراجعة الضرورية التى توفر أساسا معقولا لابداء الرأى عن القوائم المالية ، انما هى تكمل اجراءات الراجعة الاخرى ، فعلى سبيل المثال بعد قيام المراجع باجراءات خاصة بالاطراف المرتبطة ، وعلى الرغم من أن نتائج هذه الاجراءات توضح أن العمليات مع الاطراف المرتبطة قد تم الافصاح عنها بشكل سليم ، الا أنه يجب أن يحصل المراجع على ايضاحات مكتوبة لتوثيق أن الادارة ليست لديها علم بهذه العمليات التى لم يفصح عنها ٠

وقد أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين الارشاد رقم (٢٢) بعنوان : اقرارات الادارة ، بهدف توضيح كيفية استخدام اقرارات الادارة كأدلة اثبات ، والاجراءات التى يجب أن يتخذها المراجع لتقييم وتوثيق هذه الاقرارات والظروف التى تستلزم الحصول عليها كتابة ٠

٩ / ٣ المتطلبات الرئيسية :

٩ / ٣ / ١ المستلزمات الاساسية :

يجب أن يحصل المراجع المحايد على اقرارات مكتوبة من الادارة كجزء من عملية المراجعة التى يقوم بها طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، تعتمد الايضاحات المكتوبة التى يحصل عليها المراجع على الظروف المحيطة بعملية المراجعة وطبيعة وأسس العرض فى القوائم المالية ، وهى عادة ما تشتمل على الامور التالية :

أ ـ اقرارات اعتراف الادارة ٠

ب ـ ضمانات العميل ٠

جـ ـ الاتفاقيات ٠

د ـ الالتزامات والخسائر المحتملة ٠

هـ ـ أمور أخرى ٠

٢/٣/٩ اقرارات وتأكيدات الادارة : Client acknowledgement

يجب حصول المراجع على اقرار من الادارة بمسئوليتها عن العرض السليم للقوائم المالية ، وبأنها قد وافقت عليها ، بالاضافة الى تقديم معلومات كاملة ، ويمكن للمراجع الحصول على الادلة التى توءيد اقرارات الادارة من خلال العبارات والايضاحات التاليــة :

١ ــ اقرار الادارة بمسئوليتها عن العرض العادل فى القوائــــم المالية لاغراض التحقق من أن تصوير المركز المالى ، نتيجة الاعمال والتدفقــات النقدية متسق مع مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها أو أى أســـاس محاسبى آخر شامل ومعقول (ينظر قسم ٦٢٣) .

٢ ــ عدم وجود العمليات المالية غير المسجلة والتحريفات الاخــرى فى القوائم المالية .

٣ ــ مدى امكانية حصول المراجع على كل السجلات المالية والبيانــات المرتبطة .

٤ ــ مدى شمول وامكانية حصول المراجع على كل محاضر جلســـات المساهمين ، مجلس الادارة ، اللجان الهامة .

٣/٣/٩ ضمانات العميــل : Client assurance

تتضمن خطابات اقرار العميل على عبارات ترتبط بالتالى :

١ ــ أن المعلومات التى قدمت تتعلق بالعمليات المالية للاطــراف المرتبطة والقيم الملائمة لحسابات المدينين وحــسابات الدائنين (للافصاحــات الملائمة ــ ينظر قسم ٣٣٤) .

٢ ــ ان المعلومات التى قدمت ترتبط بالخطط والنوايا التى قد توءثر على القيمة الدفترية أو تبويب الاصول والخصوم .

٣ ـ ان القيود على الاصول المرهونة بضمان قد تم الافصاح عنها •

٤ ـ ان الشركة لديها سند ملكية مقنع لكافة الاصول •

٥ ـ ان الشركة قد قامت بتخفيض المخزون الزائد أو الراكد الى القيمة البيعية الصافى •

٦ ـ ان المعلومات المرتبطة بالاحداث اللاحقة تعتبر متاحة (لافصاحات ملائمة ـ ينظر قسم رقم ٥٦٠) •

٧ ـ ان المخالفات المرتبطة بالادارة أو العاملين قد تم الافصاح عنها (لمزيد من المناقشة ينظر قسم رقم ٣١٦) •

٨ ـ ان اخطارات من السلطات الحكومية المختصة بخصوص عدم التزام العميل أو أوجه النقص والمخالفات فى التقارير المالية قد تم الحصول عليها •

٩ ـ ان المعلومات المرتبطة برصيد التعويض أو الترتيبات الاخرى المتضمنة القيود على أرصدة النقدية والايضاح عن تسهيلات ائتمانية أو ترتيبات مماثلة قد أمكن الحصول عليها •

٩/٣/٤ **الاتفاقيات** :

يحتوى خطاب اقرار العميل على العبارات المرتبطة بالاتفاقيات على النحو التالى :

١ ـ أنه قد تم اتاحة المعلومات المرتبطة بعدم الالتزام أو الوفاء بجوانب الاتفاقيات التعاقدية ، والتى قد تؤثر على القوائم المالية •

٢ ـ انه قد تم الافصاح عن الاتفاقيات الخاصة باعادة شراء الاصول التى سبق بيعها •

٣ ـ انه قد تم اتاحة المعلومات المرتبطة بخيارات اعادة شراء أسهم رأس المال أو الاتفاقيات أو عروض شراء أسهم محتجزة ، ضمانات أو أى متطلبات أخرى •

٥/٣/٩ الالتزامات المحتملة : Commitments and contingencies

يجب أن يتضمن خطاب اقرار العميل ايضاحات ترتبط بأنه قد تم الافصاح عن الاتى :

١ ـ الخسائر من ارتباطات المبيعات .

٢ ـ الخسائر من ارتباطات شراء كميات من المخزون تزيد عن المطلوب أو بأسعار تزيد عن أسعار السوق .

٣ ـ يجب أن يتم دراسة آثار المخالفات أو الانتهاكات المحتملة للقوانين أو اللوائح ، والذى يتعين الافصاح عنه فى القوائم المالية أو كأساس لتسجيل الخسارة المحتملة (لمناقشة التصرفات غير القانونية ينظر قسم رقم ٣١٧ ، لمناقشة الالتزامات المحتملة ينظر توصية مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥) ومرفقاتها) .

٤ ـ الالتزامات الاخرى والمكاسب والخسائر المحتملة المطلوبة أن تسجل كمستحقات (أو يتم الافصاح عنها طبقا لتوصية مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥) (لمناقشة الخسائر المحتملة ينظر القسم ٣٣٧) .

٥ ـ المطالبات والتقديرات التى نصح محامى العميل ضرورة أخذها فى الاعتبار على أنها محتملةويجب أن يتم الافصاح عنها طبقا لتوصية مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥) (لمناقشة هذا الموضوع ينظر القسم رقم ٣٣٧) .

٦/٣/٩ الامور الاخرى :

قد يقرر المراجع أن خطاب اقرار العميل يجب أن يتضمن ايضاحات بخصوص التالى :

١ ـ نية الادارة فى اعادة تمويل الالتزامات قصيرة الاجل على أساس طويل الاجل .

٢ – تكلفة الاحلال غير المراجعة المتضمنة فى أو المصاحبة للقوائم المالية محل المراجعة .

٣ – المعلومات المالية الدورية أو المرحلية غير المراجعة المتضمنة فى القوائم المالية قبل المراجعة (ينظر قسم رقم ٧٢٢) .

٤ – طرق تسعير المخزون .

٥ – القوائم المالية الموحدة .

٦ – المعلومات القطاعية التى تم تضمينها فى القوائم المالية المراجعة (ينظر قسم ٤٣٥) .

٩/٣/٧ صناعات متخصصة وارتباطات خاصة :

Special industries and special engagements.

بعض من ارشادات المراجعة للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الخاصة بالصناعات المتخصصة والارتبلطات الخاصة قد اقترحت أن خطابات اقرار العميل تتضمن أمور فريدة من نوعها للصناعة أو للارتباط . على سبيل المثال يوجد ارشادات لمقاولين البناء ، البنوك ، القوائم المالية المتوقعة . كل من تلك الارشادات تقترح ايضاحات اضافية لخطاب اقرار العميل .

٩/٣/٨ التوقيعات : Signatures

يجب أن يتم توقيع خطاب اقرار العميل عن طريق اعضاء الادارة المسئولين عن الاعتراف والاقرار بالامور التى يغطيها ذلك الخطاب .

٩/٣/٩ الاهمية النسبية : Materiality

يمكن أن تقتصر ايضاحات العميل على الامور التى تعتبر جوهرية للقوائم المالية سواء فرديا أو على مستوى اجمالى . يجب أن يتوصل المراجع وادارة العميل الى فهم عن حدود الاهمية النسبية . يتم تطبيق تلك الحدود

فقط على الايضاحات التى ترتبط مباشرة بقيم القوائم المالية ٠

٩/٣/١٠ ايضاحات من آخرين :

قد يرغب المراجع فى الحصول على ايضاحات مكتوبة من أشخاص آخرين بخلاف الادارة ، على سبيل المثال :

١ ــ الشخص المسئول عن امساك محاضر اجتماعات مجلس الادارة ، الجمعية العامة ، ولجان المديرين ، بحيث ترتكز تلك الايضاحات على أن تلك المحاضر تعتبر كاملة ومسجلة أول بأول ٠

٢ ــ ادارة الشركة الام ، عندما يقوم المراجع بمراجعة القوائم المالية للشركة التابعة فقط ، بحيث يتم توفير معلومات بخصوص عمليات الطرف المرتبط ونية الشركة الام فى توفير التأييد المالى المستمر للشركة التابعة ٠

٩/٣/١١ حدود النطاق :

يتضمن رفض الادارة لتقديم ايضاحات مكتوبة حدودا على نطاق مراجعة المراجع بشكل كافى يمنعه من ابداء رأى غير متحفظ ، كذلك يجب على المراجع أن يأخذ فى الاعتبار الاثار المترتبة على رفض الادارة ومايترتب على ذلك من قدرته على الاعتماد على ايضاحاتها الاخرى ٠

فاذا منع المراجع من تنفيذ اجراءات يراها ضرورية ومرتبطة بأمر جوهرى بالنسبة للقوائم المالية ، وعلى الرغم من أنه قد حصل على ايضاحات من الادارة ترتبط بهذا الامر ، فان هنالك حدودا قد فرضت على نطاق المراجعة ، وعليه ان يتحفظ فى رأيه أو قد يمتنع عن ابداء الرأى ٠

٩/٤ الاساليب الخاصة بالتطبيق :

٩/٤/١ علاقة المراجع بالعميل : Auditor relationship with client.

علاقة المراجع المحايد بشركة صغيرة أو غير عامة يعتبر وثيق الصلة أكثر من العلاقة مع شركة كبيرة أو عامة ، فى هذه الظروف فان المراجع المحايد قد يؤثر جوهريا على قرارات العميل على سبيل المثال مايلى :

١ ـ طرق الاهلاك .
٢ ـ المحاسبة عن تكاليف التأسيس وما الى ذلك .
٣ ـ المحاسبة عن الايرادات المرتبطة بعقود المقاولات طويلة الاجل .
٤ ـ المحاسبة عن عقود التأجير .
٥ ـ طرق تقويم المخزون .

على الرغم من أن تأثير المراجع قد يكون جوهريا ، الا أن مسئولية الادارة هى تقرير ما اذا كانت تقبل هذه المقترحات أم لا . يعتبر خطاب اقرار العميل بمثابة اعتراف من الادارة بتلك المسئولية .

لتجنب مشاكل تاريخ اتمام العمل الميدانى عندما يستفسر المراجع من الادارة عن توقيع خطاب اقرار العميل ، فانه يجب أن يقوم بدراسة بعض أو كافة المداخل التاليـة :

١ ـ وصف مسئوليات الادارة فى خطاب الارتباط .
٢ ـ مناقشة السياسات والاختبارات المحاسبية مع الادارة أثناء السنة وعند نهاية السنة .
٣ ـ تحديد شروط معينة تظهر فى خطاب اقرار العميل .

٩/٤/٢ خطاب التعاقد : Engagement letter

يمثل خطاب التعاقد اتفاق مكتوب موقع عن طريق كل من العميل والمراجع ، وهو يحدد طبيعة وشروط الارتباط .

تعتبر خطابات الارتباط غير مطلوبة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، مع ذلك فانها تستخدم بشكل شائع ، بصفة خاصة بالنسبة للارتباطات الجديدة ، وحيث أن خطابات الارتباط يحدد شروط انهاء التعاقد، يقترح اضافة فقرة للخطاب على النحو التالى :

" نحن قد نقوم باعداد أو المساعدة فى اعداد القوائم المالية للشركة.. ولكن تلك القوائم المالية تمثل اقرارات الادارة . يمكن أن ننصح بضرورة تطبيق المبادىء المحاسبية على القوام المالية وعلى طريقة التطبيق ، ولكن الاختيار وطريقة التطبيق تعتبر مسئولية الادارة وحدها .

عندما يتم توقيع خطاب الارتباط ، ينصح بأن يتم افهام العميل ماذا تعنى هذه الفقرة ، وضرورة توقيع الادارة لخطاب الاقرار فى نهاية العمل الميدانى -والذى فيه تقر وتعترف بمسئوليتها .

على الرغم من أنه بالاهمية بمكان الاتفاق بشأن مسئولة الادارة عند بداية التعاقد ، الا أنه من الاهمية أيضا أن يتم تذكير ادارة بمسئوليتها أثناء السنة .

٩/ ٤/ ٣ اجراءات تتم أثناء السنة :

بالنسبة لمراجعة الشركات غير العامة ، عادة مايرتبط المراجع بالفحص أثناء السنة المحاسبية ، حيث يتم اتخاذ قرارات بخصوص المبادىء والطرق المحاسبية أثناء السنة . على سبيل المثال فانه يتم تحديد طرق الاهلاك ، كما يتم اتخاذ القرارات الخاصة برسملة تكاليف التأسيس أو النفقات المماثلة ، وتحديد طرق المحاسبة عن العقود طويلة الاجل . فى تلك الظروف يقترح أن يقوم المراجع باجراء الاتى :

١ ــ فحص القرار مع الادارة .

٢ ــ شرح أثر القرار على القوائم المالية للادارة .

٣ ــ توثيق القرار فى أوراق العمل .

وجدير بالذكر ينبغى أن يتم تضمين اسم الشخص الذى قام باتخاذ القرار.

٩/٤/٤ اجراءات تتم في نهاية السنة :

فى نهاية السنة ، يجب أن يقوم المراجع بمراجعة المبادىء المحاسبية المطبقة أثناء السنة مع الادارة • يجب أن يقوم المراجع باعداد قائمة بالمبادىء المحاسبية ، وشرح أثرها على القوائم المالية •

قبل سؤال الادارة على توقيع خطاب الاقرار ، فان المراجع يجب أن يفحص مع الادارة بالصورة المبدئية الخاصة بالقوائم المالية متضمنة الملاحظات بالاضافة الى تقرير المراجع • اذا لم يقم المراجع باعداد الملاحظات المتممة والتقرير فانه يجب أن يذكر للادارة محتوياتهم •

٩/٤/٥ تاريخ خطاب الاقرار :

يهتم المراجع بالاحداث والعمليات الجوهرية التى تحدث فى تاريخ اتمام العمل الميدانى ، ذلك يعتبر تاريخ تقرير المراجع والتاريخ الذى يرغب فى الحصول على معلومات من محامى العميل • لذلك السبب فان فحص الاحداث اللاحقة تمتد لذلك التاريخ • أيضا فان خطاب اقرار العميل يجب أن يوقع عند تاريخ اتمام العمل الميدانى • (لمزيد من المعلومات عن تحديد تاريخ خطابات الاقرار والتقارير ينظر القسم رقم ٥٦٠) •

٩/٥ مثال لخطاب اقرار الادارة :

فيما يلى خطاب يمثل تأكيد واقرار الادارة ، حيث يمثل توجيه عام مقترن بالاعتبارات التى سبق ايضاحها ، وليس بهدف توحيد الخطاب ، حيث تختلف تلك الخطابات من منشأة لاخرى ومن فترة الى أخرى :

خطاب اقرار العميل

(اسم العميل)

(تاريخ تقرير المراجعة)

(اسم المراجع)

(عنوانـــــه)

السيد المحترم / ....

المراجع القانونى للشركة

نتقدم بهذه الاقرارات المرتبطة بمراجعتكم للقوائم المالية الخاصة بشركـة .... ، كما تظهر فى / / بهدف ابداء رأى عما اذا كانـت القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة عن المركز المالى ونـتائج العمليات .

بناء على أفضل المعلومات والضمانات المتوافرة لدينا نوكـد التصريحات التالية :

١ ــ نوكد علمنا بمسئوليتنا عن العرض الصحيح للقوائم المالية ، بما فـى ذلك الافصاح عن كل المعلومات التى يتطلبها القانون .

٢ ــ لم تكن هناك أى مخالفات مرتبطة بالادارة أو العاملين الذين لهـم دور موثر على نظام الرقابة الداخلية أو التى قد يكون لها تأثيرجوهرى على القوائم المالية .

٣ ــ وضعنا تحت تصرفكم كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستنـــدات المويدة لها ، وكذلك كل محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الادارة (التى عقدت فى تاريخ / / وما الى ذلك) .

٤ ــ خلت القوائم المالية من الاخطاء والحذف ذو التأثير الهام .

٥ ــ قامت الشركة بتنفيذ جوانب اتفاقيات العقود التى قد يكون لعـــدم تنفيذها أثر هام على القوائم المالية ، وفيما يتعلق بالامور الماليـــة فلم تكن هناك أية نواحى بخصوص عدم تنفيذ الشركة لمتطلبـــــات السلطات المسئولة .

٦ ـ تم الاثبات الصحيح والافصاح المناسب فى القوائم المالية عما يلى :

أ ـ الارصدة والعمليات مع الاشخاص الذين لهم علاقة بالمنشأة ٠

ب ـ الخسائر الناتجة عن ارتباطات البيع والشراء ٠

جـ ـ اتفاقيات اعادة شراء أصول سبق بيعها ٠

د ـ الاصول المرهونة كضمان اضافى ٠

٧ ـ ليس لدينا أى خطط ونوايا قد يكون لها تأثير هام على قيمة وتبويب الاصول والخصوم التى تم عكسها فى القوائم المالية ٠

٨ ـ تم تحديد كل المخزون الزائد عن الحاجة أو الراكد ، وليس هناك أى مخزون مقيد بقيمة تزيد عن صافى القيمة البيعية ٠

٩ ـ للشركة حق قانونى على كافة الاصول ، ولم يكن هناك أية حجوزات أو رهونات على أصول الشركة فيما عدا تلك الموضحة فى بند رقم ٠٠٠٠

١٠ـ قمنا بالتسجيل والافصاح عن كافة الالتزامات الفعلية والمحتملة، وكذلك قمنا بالافصاح فى بند رقم ٠٠٠ عن الضمانات التى أعطيناها لاى طرف ثالث ٠

١١ـ فيما عدا ٠٠٠٠ الموضح ببند رقم ٠٠٠٠ على القوائم المالية ، فليس هناك أى أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تستوجب تسوية أو ايضاح فى القوائم المالية الايضاحات المتممة لها ٠

١٢ـ مطالبة الـ ٠٠٠٠ لشركة ٠٠٠٠٠ تم تسويتها بمبلغ ٠٠٠٠٠٠٠ وتم عمل المخصص المناسب فى القوائم المالية وليس هناك أى مطالبات أخرى متعلقة بأمور قضائية ولا نتوقع استلام مطالبات أخرى ٠

١٣ـ لم يتم تسوية متكافئة بين أرصدة نقدية الشركة وحسابات الاستثمار فيها بطريقة رسمية أو غير رسمية ٠

الفصل العاشر

التصرفات غير القانونية للعملاء
Illegal acts by clients

١٠/١ مقـــــدمة :

١٠/١/١ تاريخ ومجال تطبيق الارشاد

صدرت النشرة الاصلية لهذا الارشاد برقم ٥٤ (قسم رقم ٣١٧) عـن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فى أبريل ١٩٨٨ ، ويتمثل التاريخ الفعال لذلك الارشاد فى مراجعة القوائم المالية عن الفترة التى تبدأ من أو بعد أول يناير ١٩٨٩ ٠

ويمكن تطبيق ذلك الارشاد عند مراجعة القوائم المالية وفقـــا لمعاييــر المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ٠

١٠/١/٢ التعريفات الرئيسية :

التصرفات غير القانونية : Illegal acts

هى عبارة عن انتهاكات أو مخالفات القوانين واللوائح الحكومية ، لاغــراض ذلك الارشاد ينبغى التمييز بين الانواع التالية من التصرفات غير القانونية :

- تصرفات غير قانونية ذات تأثير مباشر وجوهرى على تحديد قيـــم القوائم المالية ٠
- تصرفات غير قانونية أخرى ٠

١٠/٢ أهداف الارشـــاد :

تعتبر التصرفات غير القانونية للعملاء متشعبة جدا للدرجة التى يصعـب ويتعقد معها مدى مسئولية المراجع عن اكتشافها أو التقرير عنها ٠ حيث أن بعض

القوانين واللوائح الحكومية غالبا ماترتبط بخبرة المراجعة وعملية مراجعة القوائم المالية ، حيث يتطلب الامر اجراء اختبار الالتزام بمثل هذه القوانين واللوائح. أما بعض القوانين واللوائح الاخرى ــ مثل تلك المرتبطة بالصحة والغذاء والامان الوظيفى ــ تعتبر خارج نطاق تخصص وخبرة المراجعة ، ومن ثم فهى لاتخضع للاختبار عن طريق اجراءات المراجعة العادية ، من ناحية ثالثة فان بعض القوانين واللوائح غالبا ماتقع داخل نطاق هذين الحدين السابقين .

جدير بالبيان ليست هناك أية معايير مسبقة للتمييز بين القوانين واللوائح التى يجب أن تمثل الاهتمام الاكبر للمراجع . حيث أن الاهمية النسبية لنتائج مخالفة القوانين يعتبر معيارا غير مناسبا . يمكن القول بأن كثيرا من القوانين واللوائح التى تخرج عن نطاق خبرة المراجع ، والتى غير قابلة للخضوع الى اختبارات المراجعة العادية ذات نتائج لها آثار جوهرية على القوائم المالية ــ اذا ماتم انتهاكها ، على سبيل المثال القوانين المتعلقة بتداول الاوراق المالية رغما عن أنها مرتبطة ماليا الا أنها تتضمن مفاهيم قانونية معقدة .

يعتمد هذا الارشاد على تصنيف التصرفات غير القانونية الى نوعين رئيسيين . حيث تختلف مسئولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية اعتمادا على نوع التصرف غير القانونى . فمسئولية المراجع عن اكتشاف التحريفات الناتجة من التصرفات غير القانونية ذات التأثير المباشر والجوهرى على تحديد قيم القوائم المالية (باستثناء الافصاح عن الالتزامات المحتملة) هى نفس المسئولية المرتبطة باكتشاف الاخطاء أو المخالفات (ينظر قسم رقم ٣١٦) .

بالنسبة للتصرفات غير القانونية الاخرى ، فان المراجع يجب أن يكون على علم باحتمال أن مثل تلك التصرفات غير القانونية يمكن أن تحدث ، فاذا ماجاءت معلومات معينة للمراجع بأن تلك التصرفات قد حدثت ، فانه يجب أن يطبق اجراءات المراجعة الموجهة بصفة خاصة الى الحصول على تأكيد بخصوص ما اذا كان التصرف غير القانونى قد حدث أم لا . على ذلك فان عملية

المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها لا توفر أى تأكيد على أن التصرفات غير القانونية سوف يتم اكتشافها ، أو أن أى التزام محتمل سوف يتم الافصاح عنه .

يمكن القول أن هذا الارشاد يهدف الى مناقشة مدى الاهتمام الذى يجب أن يعطيه المراجع (عند تنفيذ فحصه للقوائم المالية) ، عند وجود تصرف غير قانونى عن طريق العميل (تشمل تلك التصرفات غير القانونية ـ الرشاوى ـ وتجاوزات القوانين واللوائح) .

كما يتضمن ذلك الارشاد السلوك السليم للمراجع الذى يجب اتباعه عند اداء الواجبات الخاصة بالتقرير عن القوائم المالية طبقا للمعايير المقبولة، وذلك عندما يصبح على علم بوجود تصرفات غير قانونية ، كما أنه يوفر افتراضات عملية تتعلق بالتصرفات غير القانونية التى ليس لها أثر مادى على القوائم المالية ، وبالاجراءات الواجب اتباعها لاعلام أطراف أخرى بوجود مثل هذه التصرفات غير القانونية .

ويمكن القول بأن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين لم يصدر أى ارشاد بعد يتعلق بمدى مسئولية المراجع عن التصرفات غير القانونية للعملاء .

١٠ / ٣ المتطلبات الرئيسية :

١٠ / ٣ / ١ دليل الاثبات الغائب المرتبط بالتصرفات غير القانونية :

Audit procedures absent evidence of possible illegal acts.

لاتتضمن عملية المراجعة عادة اجراءات مراجعة مصممة خصيصا لاكتشاف التصرفات غير القانونية ، مع ذلك فان الاجراءات المطبقة لغرض تكوين رأى عن القوائم المالية قد تشير للمراجع الى حدوث تصرفات غير قانونية ، وقد يكون لها أثر مادى على القوائم المالية .

يجب أن يقوم المراجع باجراء استفسارات للادارة بخصوص التزام العميل بالقوانين واللوائح ، كما يجب أن يقوم المراجع أيضا (متى كان ذلك ممكنا) بالاستفسار من الادارة عن التالى :

١ ـ السياسات المرتبطة بمنع حدوث التصرفات غير القانونية .

٢ ـ استخدام الارشادات التى يصدرها العميل بهذا الخصوص .

٣ ـ الحصول على ايضاحات وتأكيدات دورية عن طريق العميل من الادارة عند مستويات سلطة ملائمة ، بخصوص الالتزام بالقوانين واللوائح .

يجب أن يحصل المراجع أيضا على تأكيدات واقرارات مكتوبة من الادارة بخصوص عدم وجود أية مخالفات محتملة للقوانين واللوائح ـ والتى يكون لها آثار يجب ان تؤخذ فى الاعتبار لاغراض الافصاح فى القوائم المالية أو كأساس للتسجيل كخسارة محتملة .

١٠/٣/٢ دليل اثبات التصرفات غير القانونية المحتملة :

Evidence of possible illegal acts.

يجب أن يكون المراجع على علم بأن المعلومات التالى ذكرها قد تطرح مشكلة مرتبطة بالتصرفات غير القانونية المحتملة على النحو الاتى :

١ ـ انتهاكات ومخالفات القوانين أو المخالفات المذكورة فى تقارير كعمليات الفحص عن طريق السلطات القانونية المختصة والتى تعتبر متاحة للمراجع .

٢ ـ المدفوعات الضخمة للمستشارين ، وللشركات التابعة أو للعاملين عن خدمات غير محددة .

٣ ـ الفشل فى سداد رسوم حكومية أو أى رسوم مماثلة تعتبر شائعة لصناعة العميل أو لطبيعة أنشطته .

١٠/٣/٣ الاستجابة الى التصرفات غير القانونية المحتملة :

Response to possible illegal acts.

عندما يصبح المراجع عليما بالمعلومات المرتبطة بالتصرف غير القانوني المحتمل ، فان المراجع يجب أن يحصل على فهم لطبيعة ذلك التصرف ،الظروف التى حدث فيها هذا التصرف ، والمعلومات الاخرى الكافية لتقييم الاثر على القوائم المالية •

فاذا لم تقدم الادارة المعلومات المقنعة المرتبطة بعدم وجود تصرفات غير قانونية ، فان المراجع يجب أن يقوم بـ :

١ ـ استشارة المستشار القانوني للعميل (باذن من العميل) أو الخبراء بشأن تطبيق القوانين واللوائح الملائمة ، والظروف والاثار المحتملة على القوائم المالية •

٢ ـ تطبيق اجراءات اضافية أخرى ـ اذا كان الامر ضروريا ـ للحصول على فهم اضافى لطبيعة التصرفات •

١٠/٣/٤ تقييم التصرفات غير القانونية المكتشفة :

Evaluation of detected illegal acts.

يجب أن يتم تقييم الخسائر المحتملة الناتجة من التصرفات غير القانونية والتى يمكن أن يكون مطلوب الافصاح عنها بنفس المنهجية المتبعة للخسائر المحتملة الاخرى •

يجب أن يدرس المراجع مضامين التصرف غير القانونى وأثره بالارتباط بالجوانب الاخرى لعملية المراجعة ، بصفة خاصة امكانية الاعتماد على ايضاحات وتأكيدات العميل • سوف تعتمد هذه المضامين على علاقة ارتكاب واخفاء التصرف غير القانونى حتى اجراءات الرقابة المحددة ومستوى الادارة أو الافراد المرتبط •

١٠/٣/٥ أثر التصرفات غير القانونية على تقرير المراجع :

Effect on the audit report.

قد يصعب على المراجع تحديد المبالغ المرتبطة بأحداث معينة سواء بمفردها أو الى جانب أحداث مشابهة ، كذلك قد يصعب عليه التأكد من أن تصرفا معينا يعتبر فى الحقيقة قانونى ، نظرا لعدم مقدرته على الحصول على أدلة الاثبات الكافية ، ومثل تلك الظروف يجب على المراجع أن يأخذ فى الاعتبار ضرورة التحفظ فى ابداء الرأى أو الامتناع عن ابداءه .

واذا ماتبين للمراجع أن أثر تصرف غير قانونى معين ، اذا أخذ بمفرده أو مع تصرفات أخرى مماثلة ، يعتبر ماديا على القوائم المالية ، وان ذلك التصرف لم يتم المحاسبة عنه بشكل صحيح أو لم يتم الافصاح عنه فى القوائم المالية ، فان المراجع يجب أن يعبر عن رأى متحفظ أو رأى عكسى أو سلبى لخروج الادارة عن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

أما اذا تبين للمراجع أن القوائم المالية لم تتأثر بقدر معقول بالتصرفات غير القانونية ، فيجب عليه أن يأخذ عدم التأكد هذا فى الحسبان والا يتحفظ فى تقريره .

فاذا قام العميل باعاقة المراجع عن الحصول على دليل اثبات كاف وصالح لاغراض تقييم ما اذا كان التصرف غير القانونى الذى يمكن أن يكون جوهريا للقوائم المالية قد حدث أو من المحتمل أن يحدث ، فان المراجع يتعين عليه أن يمتنع عن ابداء الرأى .

١٠/٣/٦ اعتبار انسحاب المراجع Consideration of withdrawal

اذا رفض العميل تقرير المراجع الذى تم تعديله بسبب وجود تصرف غير قانونى ، فان المراجع يجب أن ينسحب من عملية الارتباط ، ويشير الى الاسباب المرتبطة بالانسحاب فى تقرير كتابى الى لجنة المراجعة أو مجلس الادارة .

قد يتوصل المراجع أيضا الى أن الانسحاب يعتبر أمرا ضروريا عندما لا يقوم العميل باتخاذ الاجراء التصحيحي الذى يعتبره المراجع ضروريا فى مثل تلك الظروف المحيطة ، حتى عندما يكون التصرف غير القانونى لايعتبر جوهريا للقوائم المالية ٠

١٠/٣/٧ **الاخطارات والاتصالات الداخلية :**

يجب أن يتأكد المراجع بنفسه أن لجنة المراجعة أو مجلس الادارة قد تم اخطارهم وابلاغهم بشكل كاف بخصوص التصرفات غير القانونية التى نمت الى علمه ٠

قد لايحتاج المراجع أن يقوم بابلاغ أمور غير هامة ، وقد يتوصل الى اتفاق مقدما مع لجنة المراجعة بشأن طبيعة مثل تلك الامور التى يتعين ابلاغها لهم وقد يكون هذا الاعلام شفوى أو مكتوب ، حتى اذا كان شفويا ، فانه يتعين أن يقوم المراجع بتوثيقه ٠

اذا ما ارتبطت الادارة العليا بتصرف غير قانونى ، فان المراجع يجب أن يقوم باخطار لجنة المراجعة مباشرة ٠

١٠/٣/٨ **الاتصالات أو الاخطارات الخارجية :**

لايعتبر الافصاح عن التصرف غير القانونى خارج منشأة العميل جانب من مسئولية المراجع ، وقد تمنع أخلاقيات المراجع والتزامه القانونى بعدم افشاء أسرار عميله ، اذا لم توثر تلك التصرفات على رأيه فى القوائم المالية ٠ يجب أن يعترف المراجع ــ مع ذلك ــ بأنه فى ظل توافر الظروف التالية فان من واجبه ابلاغ أطراف خارج نطاق العميل :

- الى لجنة تنظيم الاوراق المالية (سوق المال) ٠
- الى المراجع اللاحق ٠
- الى المحاكم وساحة القضاء ٠

٤/١٠ أساليب التطبيق :

١/٤/١٠ التمييز بين المسئولية عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والمخالفات :

Distinction between responsibility for detection of illegal acts and irregularities.

يجب أن يصمم المراجع عملية المراجعة بحيث يتم توفير تأكيد معقول بأن المخالفات الجوهرية سوف يتم اكتشافها . يتم تطبيق نفس المسئولية بالنسبة للتصرفات غير القانونية ذات الاثر الجوهرى والمباشر . مع ذلك فبالنسبة للتصرفات غير القانونية الاخرى ، فان المراجع يجب أن يكون على علم باحتمال أن مثل تلك التصرفات غير القانونية يمكن أن تحدث ، فاذا كان التصرف غير القانونى غير المباشر المحتمل ذو الاثر الجوهرى على القوائم المالية قد تم اكتشافه ، فان المراجع يجب أن يطبق اجراءات معينة لتحديد أن ذلك التصرف غير القانونى قد حدث . وكأمثلة على اجراءات المراجعة العادية التى يمكن أن تحضر الى علم المراجع التصرفات غير القانونية المحتملة تتضمن مايلى :

١ ــ الاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الادارة واللجان الهامة .

٢ ــ الاستفسار من الادارة والمستشار القانونى بخصوص الدعاوى والتقديرات والمطالبات .

٣ ــ اختبارات التحقق الاساسية للعمليات المالية الحساسة .

٤ ــ الاستعلام من الادارة عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح .

٥ ــ الحصول على خطاب اقرار وتأكيد يتضمن التعليقات المرتبطة بعدم وجود انتهاك للقوانين واللوائح .

يحتاج المراجع أيضا الى أداء اجراءات اضافية عند عدم وجود معلومات معينة بخصوص تلك التصرفات غير القانونية .

١٠/٤/٢ **الاجراءات المطلوبة :**

رغما عن أن ذلك الارشاد ينص على أن المراجع لايقوم بتطبيق اجراءات موجهة خصيصا لاكتشاف التصرفات غير القانونية ، الا أن هناك بعض من الاجراءات المطلوب اتباعها هى :

١ ـ الاستفسار من الادارة بخصوص التزام العميل بالقوانين واللوائح ٠
٢ ـ الاستفسار من الادارة (اذا كان ذلك ممكنا) بشأن :
أ ـ السياسات المرتبطة بمنع حدوث التصرفات غير القانونية ٠
ب ـ استخدام تأكيدات وايضاحات موجهة ودورية يتم الحصول عليها من الادارة عند مستويات سلطة ملائمة بخصوص الالتزام بالقوانين واللوائح ٠

فلاشك أن القوانين واللوائح لها تأثير مباشر على القيم التى تعرضها القوائم المالية ، وذلك كجزء أساسى من عملية المراجعة ، حيث تؤثر قوانين الضرائب مثلا على المستحقات والمبالغ المعترف بها كمصروف فى الفترة المحاسبية ٠ كذلك فان القوانين واللوائح المتبعة قد تؤثر على مبلغ الايراد المستحق من عقود مع الحكومة ٠

ينص هذا الارشاد أيضا على أن التأكيدات والايضاحات المكتوبة المتعلقة بعدم وجود تصرفات غير قانونية عادة مايتم تضمينها فى خطاب اقرار العميل ٠

يتمثل السؤال الذى غالبا مايطرح عند الممارسة العملية هو ما اذا كان الحصول على خطاب اقرار من العميل يقابل المتطلبات المذكورة بشكل منفصل للاستفسار من الادارة بشأن التزام العميل بالقوانين واللوائح ٠ تختلف الممارسة عند تلك النقطة ، فبعض المراجعين يحصلون على ايضاحات مكتوبة نمطية من الادارة ولايقوموا باجراء أى استفسارات شفوية منفصلة عن الالتزام القانونى ٠

بينـــما بعض المراجعون الاخرون يعتقد بأنه من الحكمة أن يتم اجــراء استفسارات منفصلةعند قرب التوصل الى رأى فى عملية المراجعة ٠ وكجزء مــــن اللقاء الختامى مع العميل ، فانهم يقومون بالحصول على تأكيدات شفوية اضافيــة من العميل عن عدم وجود مخالفات للقوانين واللوائح ، تلك الاخطارات الشفوية يستهدف منها اظهار الصدق والتركيز على أهمية علم المراجع وضرورة اخطاره بمثــل تلك الامور ٠

الفصل الحادى عشر

الاطراف المرتبطــــة
Related parties

---

١١ / ١ مقـــــدمة :

١١ / ١ / ١ تاريخ ومجال تطبيق الارشاد ومجال التطبيق :

صدرت النشرة الاصلية لهذا الارشاد برقم ٤٥ (قسم ٣٣٤) عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فى أغسطس ١٩٨٣ ، (هذا الارشـــاد يخلف ارشاد معايير المراجعة رقم (٦) بعنوان العمليات المالية للاطـــراف المرتبط Related party transactions الذى أصدر فى يوليـــو ١٩٧٥) ، ويتمثل التاريخ الفعال لهذا الارشاد فى أغسطس ١٩٨٣ ·

وهذا الارشاد ممكن التطبيق عند مراجعة القوائم المالية بالاتساق مـــع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ·

١١ / ١ / ٢ التعريفات الرئيسية :

هذا الارشاد فى حد ذاته لم يتضمن تعريفات عامة ، الا أنه يعتمـــد على استخدام مصطلحات تم تعريفها فى قائمة أو نشرة لجنة معايير المحاسبـــة المالية FASB الصادرة برقم ٥٧ بعنوان : افصاحات عن الطرف المرتبـــط Related party disclosures فى مارس ١٩٨٢ ·

الاطـــراف المرتبطة : Related parties

تعتبر الاطراف مرتبطة اذا كان لدى طرف المقدرة على السيطـرة علـى الطرف الاخر ، أو كانت لديه المقدرة على ممارسة تأثير هام عليه فى اتخـــاذ القرارات المالية والانتاجية · وتتمثل تلك الاطراف فيما يلى :

- الشركات المنتسبة للمنشأة .
- الكيانات التى يتم المحاسبة عن الاستثمارات بها بواسطة استخدام طريقة حقوق الملكية .
- مالكى رأس المال .
- الادارة .
- أطراف أخرى ، فى حالة اذا ماقام أحد الاطراف بالسيطرة أو لديه المقدرة على التأثير جوهريا على ادارة أو سياسة تشغيل الطرف الاخر ، للمدى الذى قد يتم منع أحد الاطراف من اتباع مصلحته المستقلة وأهدافه الخاصة .

الشركة المنتسبة أو المرتبطة : Affiliate

الشركة المنتسبة أو المرتبطة هو تعبير يطلق على ارتباط شركتين أو أكثر بواسطة ملكية الاسهم ، فالشركة التى تملك أكثر من ٥٠٪ من أسهم الشركة الاخرى تدعى الشركة القابضة أو الشركة الام ، وتدعى الشركة الاخرى التى تتبع نشاطاتها ومواردها للشركة الام - الشركة التابعة - ويشار الى الشركة الام والشركات التابعة باسم الشركة المنتسبة أو المرتبطة .

السيطرة : Control

هى الملكية المباشرة أو غير المباشرة - من خلال الشركات التابعة لاكثر من ٥٠٪ من الاسهم التى لها حق التصويت بالمنشأة ، أو يكون لهما حقوق جوهرية مميزة فى التصويت والقدرة على توجيه السياسات المالية أو الانتاجية لادارة المنشأة سواء كان ذلك بنص القانون أو بمقتضى اتفاقيات .

معاملات الاطراف المرتبطة Related parties transactions

هى تبادل مصادر الاموال أو الالتزامات بين الاطراف المرتبطة ، بغض النظر عما اذا كان التبادل قد تم بمقابل او بدون مقابل .

الادارة : Management

هى الافراد الذين يعتبرون مسئولون عن تحقيق أهداف المنشأة ، كما انهم لديهم السلطة على تكوين السياسات واتخاذ القرارات التى عن طريقها يتم تحقيق تلك الاهداف • عادة ما تتضمن الادارة أعضاء مجلس الادارة ، المدير العام التنفيذى ، مدير التشغيل ، نائب الرئيس لكل نشاط رئيسى بالمنشأة (على سبيل المثال المبيعات ، التمويل ، الشئون الادارية) ، بالاضافة الى الافراد الاخرين الذين يؤدون وظائف اتخاذ السياسة المماثلة •

التأثير الفعال: Effective influence

هى المشاركة فى اتخاذ القرارات المرتبطة بالسياسات المالية والانتاجية لمنشأة ما ، ولكن دون السيطرة على هذه السياسات •

السياسات : Plicies

يمكن ممارسة التأثير الفعال بطرق متعددة ، ويكون ذلك عادة بالتمثيل فى مجلس الادارة ، أو المشاركة فى عملية رسم السياسات والعمليات الهامة بين مجموعة الشركات وتبادل أفراد الادارة أو الاعتماد على المعلومات الفنية ، وقد يكتسب التأثير الفعال عن طريق ملكية الاسهم ، أو بالقانون أو بالاتفاقيات •

٢/١١ أهداف الارشاد :

العناية الخاصة بالاطراف المرتبطة ذات تاريخ طويل فى أدبيات المراجعة حيث تضمنت النشرة الاولى عن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية التفسير التالى للمخاطر النسبية فى المراجعة •

المعاملات مع الاطراف الخارجية عادة ماتخضع لتدقيق تفصيلى أقل من المعاملات المالية داخل المنشأة أو المعاملات مع المديرين والعاملين ، حيث لايمكن افتراض وجود نفس الدرجة من التعامل •

من وجهة نظر المراجع – فان معاملات الطرف المرتبط لديه مظهرين مختلفين الا أنهما ليس مانعين بالتبادل هما : الافصاح الكاف واكتشاف الغش والاحتيال ٠

تم التركيز على جانب الافصاح والتأكيد عليه فى نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥٧) ٠ بعض معاملات الطرف المرتبط يمكن أن تكون نتيجة مباشرة للعلاقة ٠ بدون تلك العلاقة – قد لاتحدث العملية المالية على الاطلاق أو قد تكون ذات شروط مختلفة بشكل جوهرى ٠ لذلك فان الافصاح عن طبيعة وقيمة المعاملات مع الاطراف المرتبطة يعتبر ضروريا لاغراض الفهم الصحيح للقوائم المالية ٠

الافصاح غير الكاف لمعاملات الطرف المرتبط قد تؤدى الى وجود قوائم مالية مضللة ، ولذلك فان المراجع يجب أن يكون مهتما بتحديد مثل تلك المعاملات فى عملية المراجعة وتقييم مدى كفاية الافصاح عنها ٠

وقد اعترفت نشرة معايير المراجعة SAS رقم ٤٥ باحتمال أن علاقة الطرف المرتبط قد تكون أداة للغش والاحتيال عن طريق الادارة ٠

أصدرت نشرة معايير المراجعة فى عام ١٩٧٥ ، استجابة بصفة رئيسية لبعض حالات الغش التى تتورط فيها الادارة فى معاملات جوهرية كانت غير واضحة سواء عن طريق الافصاح غير الكاف أو عن طريق الاخفاء التام الصريح ٠ كانت هذه النشرة موجهة للافصاح بشكل أكثر عن الغش ، مع ذلك فحيث أن الغش يعتبر استثناء وليس قاعدة ، رغما عن أن المراجع يجب أن يكون على علم باحتمال الغش ٠ وترى النشرة أن :
" فى غياب دليل الاثبات على اثبات العكس ، يجب ألا يتم افتراض أن المعاملات مع الاطراف المرتبطة تعتبر خارج المسار العادى لنشاط المنشأة"٠

يجب أن ينظر المراجع لمعاملات الطرف المرتبط داخل اطار عمل النشرات القائمة ، حيث يتم وضع تأكيد رئيسى على كفاية الافصاح ، بالاضافة

لذلك فان المراجع يجب أن يكون على علم بأن جوهر المعاملة يمكن أن يختلف جوهريا عن صورتها النمطية .

قدمت نشرة معايير المراجعة رقم (٦) عندما أصدرت ارشادا عن الافصاح عن معاملات الطرف المرتبط . ومن المعلوم أن الادب المحاسبى لم يتضمن مثل هذا الارشاد ، حيث حولت نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥٧) ذلك الارشاد الى الادبيات المحاسبية الملزمة . لذلك كان من غير الملائم أو لم يعد من الضرورى أن يتضمن معيار المراجعة معايير محاسبية . حيث استبعدت نشرة معايير المراجعة رقم (٤٥) الاشارة الى الاعتبارات المحاسبية أو مستلزمات الافصاح التى كانت موجودة فى نشرة معايير المراجعة رقم (٦) .

وقد قام المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين باصدار الارشاد رقم (١٧) بعنوان : الاطراف المرتبطة ، بهدف توضيح الاجراءات التى ينبغى على المراجع أن يأخذها فى الاعتبار عند الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة فيما يتعلق بالاطراف المرتبطة .

٣/١١ المتطلبات الرئيسية :

تشترط نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥٧) أنه :

أ ـ يجب أن تتضمن القوائم المالية افصاحات عن المعاملات الجوهرية للطرف المرتبط بخلاف ترتيبات التعويض ، مسموحات المصروفات والبنود المماثلة الاخرى فى المسار العادى لنشاط المنشأة (الافصاح عن المعاملات فى القوائم الموحدة أو المدمجة Consolidated or combined statements يعتبر غير مطلوبا فى مثل تلك القوائم) .

ب ـ يجب أن تتضمن الافصاحات مايلى :

(١) طبيعة العلاقة (أو العلاقات) .

(٢) وصف المعاملات عن كل فترة من الفترات التى تتم خلالها عرض وتصوير قوائم الدخل وتلك المعلومات الاخرى الضرورية لفهم آثار المعاملات على القوائم المالية .

(٣) قيم العمليات بالجنيه لكل فترة من الفترات التى يتم خلالهـــا عرض قوائم الدخل وآثار أى تغير فى طريقة تحديد الشروط عن تلك المستخدمـــة فى الفترة المتقدمة •

١١/٣/١ اجراءات المراجعـــة : Audit procedures

١١/٣/١/١ تحليل المخاطر : Risk analysis

يجب أن يقوم المراجع بتقييم المخاطر المرتبطة بتأكيدات أو مزاعم الادارة بخصوص عمليات الطرف المرتبط متضمنه التأكيد الصريح بأن كافة علاقات الطـــرف المرتبط قد تم تحديدها • قدمت نشرة معايير المراجعة الامثلة التاليةللمعاملات محل المشكلة والتى قد تشير للاطراف المرتبطة ، فى كلمات أخرى العمليـــات التى بحكم طبيعتها قد تشير الى وجود أطراف مرتبطة تتضمن مايلى :

١ ــ الاقتراض أو الاقراض بدون فائدة أو بمعدل فائدة مختلف جوهريا عن المعدلات السائدة فى السوق فى تاريخ العملية •

٢ ــ بيع عقارات بثمن يختلف جوهريا عن قيمتها المقدرة •

٣ ــ مبادلة ممتلكات بأخرى مماثلة فى عملية غير نقدية •

٤ ــ منح قروض بدون شروط تحدد متى وكيف يتم سداد الاموال •

أيضا قد حددت نشرة معاييـــر المراجعة العوامل التاليـــة التى قـــد توءثرعلى العمليات معالاطراف المرتبطة :

١ ــ نقص فى رأس المال العامل الكافى ، أو نقص فى الائتمان اللازم لاستمرار المشروع •

٢ ــ رغبة عاجلة فى اظهار مكاسب مميزة مستمرة لتأييد وتدعيم سعـــر أسـهم الشركة •

٣ ــ التنبوء المتفائل بالمكاسب والارباح •

٤ ــ الاعتماد على منتج واحد أو عدة منتجات ، أو على عمـلاء أو عمليات تضمن النجاح المستمر للمشروع •

٥ ـ صناعة متدهورة ممثلة فى كثير من المشروعات الفاشلة والمتعثرة ٠

٦ ـ طاقة زائدة ٠

٧ ـ دعاوى قانونية هامة ، لاسيما بين المساهمين والادارة ٠

٨ ـ مخاطر التقادم الجوهرية بسبب انتماء الشركة لصناعة ذات تكنولوجيا مرتفعة ٠

١١/٣/١/٢ المدخل الاساسى :

يتمثل المدخل الاساسى فى تحديد معاملات الطرف المرتبط الجوهرية فى :

١ ـ تحديد الاطراف المرتبطة (من خلال الاستفسار ومراجعة المعلومات الملائمة لتحديد هوية الاطراف المرتبطة ، وحيث يمكن أن يتم فحص المعاملات الجوهرية المرتبطة بتلك الاطراف) ٠

٢ ـ تحديد المعاملات الجوهرية (دراسة ما اذا كان هناك مؤشرات عن علاقات لم يتم الافصاح السابق عنها لتلك المعاملات الجوهرية) ٠

٣ ـ فحص المعاملات الجوهرية المحددة للطرف المرتبط ٠

جدير بالذكر أن فى نشرة معايير المراجعة رقم (٤٥) تم تصنيف الاجراءات بصفة أساسية وفقا للانواع السالفة الذكر ، أما فى المناقشة التالية فسوف يستخدم تصنيف مختلف للتأكيد على الفروق بين الاجراءات المحددة للاطراف المرتبطة والاجراءات العامة ٠

١١/٣/١/٣ الاجراءات المحددة :

تتضمن نشرة معايير المراجعة رقم (٤٥) بعض الاجراءات التى يتم أداؤها منفردة لاغراض تحديد الاطراف المرتبطة أو معاملات الاطراف المرتبطة :

١ ـ الاستفسار من الادارة بخصوص :

- أسماء كافة الاطراف المرتبطة ٠
- ما اذا كان هناك اية معاملات مع تلك الاطراف خلال الفترة٠
- ما اذا كان للشركة اجراءات خاصة بالتحديد والمحاسبة بشكل صحيح عن معاملات الاطراف المرتبطة ، واذا كان ذلك صحيحا يتم تقييم تلك الاجراءات ٠

وجدير بالبيان فان ذلك يتم تغطيته فى خطاب اقرار العميل العادى ، ويكون من المفيد اعطاء الادارة التعريف العلمى والفنى للاطراف المرتبطة عند وقت الاستفسار وأيضا فى الخطاب ٠

٢ ـ تحديد أسماء كافة صناديق المعاش أو الامناء التى أنشئت لفائدة العاملين ، وأسماء العاملين والامناء بتلك الصناديق ٠

٣ ـ فحص قوائم المساهمين فى الشركات المغلقة لتحديد المساهمين الرئيسيين ٠

٤ ـ تقديم أسماء الاطراف المرتبطة لاعضاء فريق المراجعة حيث يتمكنوا من تحديد المعاملات مع تلك الاطراف ٠

٥ ـ لاغراض تحديد مؤشرات عن العلاقات التى لم يفصح عنها ، يتم فحص طبيعة ومدى نطاق نشاط المشروع مع العملاء والموردين والمقترضين والمقرضين ٠

٦ ـ دراسة ما اذا كانت العمليات المالية قد حدثت ولم يتم الاعتراف المحاسبى بها ، على سبيل المثال استلام وتقديم خدمات بدون مقابل ، أو استفادة واستغلال أحد المساهمين الرئيسيين لمصروفات الشركة ٠

١١/٣/١/٤ الاجراءات العامة :

تتضمن نشرة معايير المراجعة رقم (٤٥) اجراءات عديدة لتحديد الاطراف المرتبطة والعمليات المرتبطة بها ، عادة مايتم أداء هذه الاجراءات

أثناء عملية المراجعة .

الاجراء العام	مدى الملاءمة للاطراف المرتبطة
١ ـ مراجعة أوراق العمل للسنة السابقة .	١ ـ تحديد أسماء الاطراف المرتبطة المعروفة .
٢ ـ مراجعة محاضر اجتماعات مجلس الادارة واللجان التنفيذية والتشغيلية .	٢ ـ الحصول على معلومات بخصوص المعاملات الجوهرية التى يتم التصديق عليها ومناقشتها .
٣ ـ مراجعة المصادقات الخاصة بترتيبات تتعلق بأرصدة تعويض للاطراف المرتبطة .	٣ ـ تحديد ما اذا كانت الارصدة ترتبط أو ارتبطت بهذه الاطراف.
٤ ـ مراجعة الغواتير المرسلة من منشآت أو مكاتب قانونية لخدمات عادية أو خاصة .	٤ ـ تحديد مؤشرات الاطراف المرتبطة أو عمليات الاطراف المرتبطة .
٥ ـ مراجعة مصادقات القروض القابلة للتحصيل أو القابلة للدفع .	٥ ـ تحديد ما اذا كان هناك ضمانا أو تحديد طبيعة علاقة الضامن .
٦ ـ مراجعة العمليات الاستثمارية الجوهرية .	٦ ـ تحديد ما اذا كان الاستثمار قد أنشأ أطراف مرتبطة .
٧ ـ مراجعة السجلات المحاسبية الخاصة بالعمليات أوالارصدة الكبيرة أو غير العادية، بصفة خاصة عند أو قرب نهاية الفترة موضع التقرير .	٧ ـ دراسة ما اذا كانت العمليات تكون مع أطراف مرتبطة أم لا.
٨ ـ الاستفسار من المراجعين السابقين الاساسيين والمراجعين للوحدات المرتبطة (ذلك الاستفسار يجب أن يتم عمله عند مرحلة مبكرة لعملية المراجعة) .	٨ ـ الحصول على معرفتهم للاطراف المرتبطة أو عمليات تلك الاطراف .

اجراءات خاصة بالشركات العامة :

بعض الاجراءات التى أشارت اليها نشرة معايير المراجعة رقم (٤٥) ملائمة فقط للشركات العامة وهى على النحو التالى :

- مراجعة الملفات التى تشمل تقارير الشركة المرسلة الى جهات رسمية مثل سوق المال وغيرها ، والتى تتضمن أسماء الاطراف المرتبطة والمشروعات الاخرى التى يشغل الموظفون فيها وأعضاء مجالس اداراتها مراكز فى مجلس الادارة أو مراكز ادارية أخرى .

- مراجعة التوكيلات والبيانات المقارنة المحتفظ بها لدى السلطات القانونية ، والتى تتضمن معلومات عن عمليات مادية مع أطراف مرتبطة .

- مراجعة قوائم ذات تعارض فى المصالح يتم الحصول عليها من الشركة عن طريق ادارتها .

اجراءات عن عمليات مالية محددة :

بعد تحديد عملية الطرف المرتبط ، يجب على المراجع أن يقوم بتطبيق اختبارات التحقق على تلك العملية . يعتبر الاستفسار من الادارة اجراء غير كافيا ، حيث يجب أن يتم أخذ الاجراءات التالية (مشار اليها فى نشرة معايير المراجعة رقم ٤٥) فى الاعتبار :

١ - الحصول على فهم للغرض من العملية .

٢ - فحص الفواتير ، نسخ من الاتفاقيات المنفذة ، العقود والمستندات الاخرى مثل تقارير الاستلام ومستندات الشحن .

٣ - تحديد ما اذا كانت العملية قد اعتمدت من مجلس الادارة أو المسئولين الاخرين الملائمين .

٤ - اختبار مدى معقولية تجميع القيم التى يجب الافصاح عنها فى القوائم المالية .

٥ ـ الفحص أو التأكيد والحصول على اقتناع بقيمة وقابلية تحويل ضمان القروض •

٦ ـ مراجعة أرصدة الحساب داخل الشركة ، بحيث يتم الترتيب للفحص فى تواريخ متزامنة أو متوافقة حتى اذا اختلفت مع السنوات المالية ،والترتيب لفحص العمليات المالية الهامة والخاصة بالاطراف المرتبطة عن طريق المراجعين لكل طرف من هذه الاطراف على أساس تبادل المعلومات الملائمة •

الاجراءات غير العادية :

اذا ماتوصل المراجع الى أنه من الضرورى أن يتم الفهم الكامل لعمليات الطرف المرتبط ، فانه يجب أن يقوم بدراسة الاجراءات التالية :

١ ـ التصديق على قيمة وشروط العملية ، ويشمل ذلك ضمانات وبيانات جوهرية أخرى مع الطرف الاخر للعملية •

٢ ـ فحص دليل الاثبات لدى الاطراف الاخرى للعملية •

٣ ـ التصديق أو مناقشة المعلومات الجوهرية مع الوسطاء (البنوك، الضامنون ، الوكلاء والمحامون) للوصول على أفضل فهم ممكن للعملية •

٤ ـ اذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن العمليات الجوهرية مع عملاء وموردين أو أطراف أخرى غير مألوفين قد ينقصها التأييد ، يتم الرجوع الى النشرات المالية ، المجلات التجارية ، ووكلاء الائتمان ومصادر المعلومات الاخرى •

٥ ـ الحصول على معلومات عن القدرة المالية للاطراف الاخرى للعملية فيما يتعلق بالارصدة الجوهرية التى لم تحصل ، الضمانات والالتزامات الاخرى •

ايضاحات أو اقرارات التكافوء (الافصاح) :

يجب على المراجع أن يأخذ فى اعتباره ما اذا كان قد حصل على أدلة الاثبات الكافية لفهم العلاقة بين الاطراف المرتبطة ، وأثر العملية على القوائم

المالية ، كما يجب عليه أن يقوم بتقييم كل المعلومات المتاحة الخاصة بعمليات الطرف المرتبط ، وأن يقتنع بناء على حكمه المهنى أنه قد أفصح عنها بشكل كاف فى القوائم المالية .

وقد يصعب عادة تحديد ما اذا كانت عملية معينة قد حدثت ولم تكن أطرافها مرتبطة ، واذا فرض أنها حدثت ، فماذا كانت الشروط وطريقة اتمامها ، كما يصعب تقديم ايضاحات بأن عملية قد تمت على أساس شروط متساوية مع الشروط السائدة بالنسبة للعمليات المتشابهة .

واذا اعتقد المراجع أن هذه الايضاحات التى وردت بالقوائم المالية غير مؤكدة من جانب الادارة ، فيجب عليه أن يعبر عن ذلك بتحفظ أو برأى عكسى فى التقرير ، نظرا للخروج عن مبادىء المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٤/١١ أساليب التطبيق :

لايمكن توقع أن توفر عملية المراجعة التى تتم وفقا لمعايير المراجعة المقبولة المقبولة والمتعارف عليها ضمانا بأن كافة عمليات الاطراف المرتبطة سوف يتم اكتشافها . يجب أن يؤدى المراجع المحايد عملية المراجعة مع ذلك بنوع من الشك المهنى والعلم أو المعرفة المرتبطة بالوجود المحتمل للعمليات الجوهرية للطرف المرتبط ، التى يمكن أن تؤثر على القوائم المالية .

١/٤/١١ التقييم المبدئى للمخاطرة : Preliminary evaluation of risk.

عادة مايتم اجراء التقييم المبدئى المرتبط باحتمال وجود عمليات مالية للاطراف المرتبطة أثناء تخطيط عملية المراجعة عندما يتم اتمام قائمة استقصاء بتقييم المخاطرة (ينظر قسم رقم ٣١١) . يتضمن هذا التقييم مايلى :

١ ـ الحصول على فهم للهيكل التنظيمى ومسئوليات الادارة .
٢ ـ دراسة الغرض والهدف من المكونات المختلفة للشركة .

٣ ــ دراسة الغرض من الرقابة داخل الشركة ونظم الرقابةعلى أنشطة الادارة .

١١/٤/٢ هدف اجراءات المراجعة المصممة خصيصا لعمليات الطرف المرتبط :

Purpose of auditing procedures designed specifically for related-party transactions.

تهدف اجراءات المراجعة المصممة خصيصا لعمليات الطرف المرتبط الى تحديد وجود الاطراف المرتبطة بالاضافة الى تحديدالعمليات الجوهرية للطرف المرتبط ، وتشمل تلك التى لم يتم الاعتراف بها فى السجلات المحاسبية .

فاذا ماقام المراجع بتحديد العمليات الجوهرية للطرف المرتبط ، فانه يجب أن يفحص تلك العمليات ويقوم بتقييم كفاية الافصاح عنها .

يجب أن يهتم المراجع أيضا بكفاية الافصاح عن الاعتماد أو الارتباط الاقتصادى .

١١/٤/٣ تحديد وجود الاطراف المرتبطة :

Determinig the existence of related parties.

تحديد وجود بعض الاطراف المرتبطة مثل الشركة الام (القابضة) والشركة التابعة ، المستثمر والشركات المرتبطة يعتبر أمرا واضحا وسهلا ، لتحديد وجود بعض الاطراف المرتبطة الاخرى ــ فان الامر يستدعى أداء اجراءات مراجعة محددة . تلك الاجراءات تم تحديدها فى بند المتطلبات الرئيسية .

١١/٤/٤ تحديد عمليات الطرف المرتبط :

Identifying related-party transaction.

يمكن تصنيف عملياتالطرف المرتبط والعمليات المماثلة التى يستلزم الافصاح عنها على النحو التالى :

١ ــ تلك العمليات التي تم الاعتراف بها في السجلات المحاسبية :

هناك بعض اجراءات المراجعة المحددة التي يستلزم أدائها لتحديد تلك العمليات ، وقد تم مناقشة تلك الاجراءات المحددة في بند المتطلبات الرئيسية.

٢ ــ تلك العمليات التي لايترتب عليها أي أعباء :

أحيانا قد يقدم الاطراف المرتبطة خدمات لايتم الاعتراف بها محاسبيا ، وكأمثلة على تلك الخدمات مايلي :

- الخدمات المحاسبية أو الادارية .
- الخدمات المهنية .
- خدمات الائتمان والتحصيل .

لتحديد تلك العمليات التي لايترتب عليها أية أعباء ، يجب أن يقوم المراجع بمقارنة المصروفات مع المبيعات واجراء التالي :

- فحص الانحرافات عن متوسطات الصناعة .
- فحص الانحرافات عن السنة السابقة .

وتلك الاجراءات بالطبع تعتبر اجراءات فحص تحليلي (ينظر القسم رقم ٣٢٩) .

٣ ــ الارتباط الاقتصادي : Economic dependence

لم تدرس نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥٧) قضية الارتباط الاقتصادي . فالاطراف المرتبطة لاتوجد بشكل منفرد حيث أن أحد الاطراف تكون مرتبطة اقتصاديا بطرف آخر . مع ذلك فاذا ما مارس أحد الاطراف تأثير جوهري على الطرف الاخر ، من ثم يكون هناك طرف مرتبط يتعين الافصاح عنه . في المواقف التي لايخلق فيها الارتباط الاقتصادي أطراف مرتبطة ــ فان الافصاح مايزال اجراء ضروريا حتى لاتكون القوائم المالية مضللة .

هذا الارشاد لايحدد الظروف الخاصة بالارتباط الاقتصادى ،مع ذلك فان الظروف التالية تعتبر معقولة :

١ ــ تشير نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (١٤) الى أن العميل الرئيسي هو ذلك الذى يتم تخصيص ١٠٪ من المبيعات له :

أ) هذا المعيار يبدو معقولا لتحديد الارتباط الاقتصادى بين الشركة وعميلها .

ب) اذا كانت الشركة تقوم بشراء ١٠٪ من احتياجاتها من المواد (مواد خام أو منتجات تامة الصنع) من أحد الموردين ، من ثم يبدو معقولا وجود ارتباط اقتصادى بين الشركة وذلك المورد .

٢ ــ يتم توفير رأس المال العامل والموارد الاخرى للشركة عن طريق طرف آخر على النحو التالى :

أ) قروض طويلة الاجل .

ب) مبيعات يتم سدادها فقط بعد النقل اللاحق للمنتج .

١١/٤/٥ فحص عمليات الطرف المرتبط :

عندما يحدد المراجع عمليات الطرف المرتبط ، يجب أن يقوم بتحليلها بغرض تحديد الاتى :

١ ــ الغرض من العمليات المالية .
٢ ــ طبيعة تلك العمليات .
٣ ــ مدى نطاق هذه العمليات .
٤ ــ أثر العمليات على القوائم المالية .

لتحديد ماسبق يتعين على المراجع تطبيق اجراءات المراجعة العادية ، أيضا قد يتعيين عليه اجراء مراجعة اضافية .

١١/٤/٥/١ اجراءات المراجعة العادية :

تعتبر تلك الاجراءات العادية موجهة أساسا نحو الحصول على وتقييم أدلة اثبات مراجعة تتميز بالصلاحية والكفاية ، تتضمن تلك الاجراءات مايلي :

١ ـ الحصول على فهم كامل للغرض من العملية • ذلك الفهم يتم الحصول عليه عن طريق :
   أ ـ فحص المستندات القائمة •
   ب ـ مناقشات مع المسئولين والعاملين بالشركة •
   جـ ـ استشارة خبير مثل خبير اكتوارى لشئون التأمين أو محامى الشركة •

٢ ـ فحص التوثيق والمستندات المختلفة مثل الفواتير ، الاتفاقيات ، العقود، تقارير الاستلام ، مستندات الشحن ، المستندات الاخرى •

٣ ـ تحديد من يقوم باعتماد العملية والموافقة عليها :
   ـ مجلس الادارة •
   ـ مسئولين آخرين •

٤ ـ حتى اذا اختلفت السنوات المالية ، يتم ترتيب عملية مراجعة أرصدة الحساب داخل الشركة فى نفس التاريخ •

٥ ـ ترتيب عملية فحص العمليات المحددة للطرف المرتبط عن طريق المراجعين على أساس كل طرف من تلك الاطراف وتبادل المعلومات الملائمة •
   أ ـ لتبادل المعلومات الملائمة يجب أن يتم الموافقة على عملية التبادل عن طريق كافة الاطراف •
   ب ـ يجب أن تحدث عملية تبادل المعلومات مبكرا فى عملية المراجعة•
   جـ ـ لفهم عملية الطرف المرتبط غير العادية أو المعقدة ، قد يطلب المراجع الرئيسى الاطلاع على أوراق العمل الخاصة بالمراجع الاخر للعملية (ينظر قسم رقم ٥٤٣) •

٦ ـ اذا ماتضمن العملية ضمان اضافى يتم اتباع الاتى :
أ ـ الفحص أو التأكيد والتصديق على وجوده •
ب ـ التأكد من أنه قابل للتحويل •

٧ ـ اختبار مدى معقولية تجميع القيم التى يجب الافصاح عنها فى القوائم المالية •
أ ـ اعادة حساب كافة (أو عينة) فواتير المبيعات أو فواتير البائع •
ب ـ مقارنة القيم الكلية لفواتير الطرف المرتبط باجمالى القيم التى يتعين الافصاح عنها •

١١/٤/٥/٢ اجراءات مراجعة اضافية :

للفهم الكامل بعمليات الطرف المرتبط فيتم اتباع الاجراءات التالية التى لاتعتبر غير ضرورية لكى تتمشى مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها :

١ ـ التصديق على العملية المحددة مع الطرف المرتبط ، حيث يجب التصديق على مايلى :
أ) قيمة العملية ب) شروط العملية
جـ) الضمانات

٢ ـ فحص البيانات المرتبطة بالعملية والتى هى فى حيازة الطرف الاخر :
أ ـ اذا كان المراجع ليس هو مراجع كلا الطرفين ، سوف يجب أن يتم احصول على اذن من الطرف الاخر •

٣ ـ التصديق أو مناقشة العملية مع اطراف اخرى ليسوا أطراف مرتبطين ، على سبيل المثال البنوك ، الضامنون ، الوكلاء والمحامون •

٤ ـ اذا اعتقد المراجع بأن هناك أطراف (عملاء ، موردين أو أخرى) تم التعامل معهم فى مبالغ جوهرية ولكن ينقصها التأييد ، فانه يجب عليه الحصول على معلومات بخصوص الاطراف الاخرى عن طريق اتباع الاتى :

أ ــ فحص النشرات المالية •
ب ــ فحص المجلات التجاريــة •
جـ ــ القيام باستفسارات من وكلاء الائتمان •
د ــ القيام باستفسارات للبنوك الذى له علاقة جيدة بهم •

٥ ــ اذا لم يكن هناك أرصدة جوهرية غير محصلة ، ضمانات أو التزامــات أخرى ، فقد يرغب المراجع فى تحديد مظاهر القوة المالية للطرف الاخر، قد يقوم المراجع باجراء ذلك عن طريق فحص :
أ ــ القوائم المالية موضع المراجعــة •
ب ــ القوائم المالية غير المراجعـــة •
جـ ــ التقارير المصدرة عن طريــق :
ــ السلطات القانونية
ــ السلطات الضريبية
ــ النشرات الماليـــة
ــ وكالات الائتمـــان

١١/٤/٦ خطاب تأكيد أو اقرار العميل :

Client relresentation letter.

يتم الحصول على كثير من المعلومات المرتبطة بالاطراف المرتبطة عــــن طريق الاستفسار من الادارة ، يجب أن توضع الردود على تلك الاستفسارات فى خطاب اقرار أو تأكيد العميل (ينظر قسم رقم ٣٣٣) •

اذا لم يكن هناك أية عمليات للطرف المرتبط ، فانه يجب أن يتـــم اظهار ايضاح بذلك فى خطاب تأكيد أو اقرار العميل • أما اذا حدثت عمليــــات للطرف المرتبط ، فانه يجب أن يتم اجراء الاتى :

١ ــ تحديد الاطراف المرتبطة •
٢ ــ تحديد العمليات المالية لتلك الاطراف •

٣ ـ طبيعة هذه العمليات .

٤ ـ قيمة هذه العمليات .

يجب على المراجع أيضا أن يحصل على ايضاحات مكتوبة من الادارة العليا للعميل ومجلس الادارة بخصوص ما اذا كانوا بالاضافة للاطراف المرتبطة مرتبطين بأية عمليات مالية مع الشركة أم لا .

الفصل الثاني عشر

استخدام عمل خبير (أخصائــى)
Using the work of specialist

١٢/١ مقـــــــدمة :

١٢/١/١ تاريخ ومجال تطبيق الارشاد :

صدرت النشرة الاصلية لهذا الارشاد برقم (١١) قسم ٣٣٦ فى ديسمبر ١٩٧٥ عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ٠

وهذا الارشاد قابل للتطبيق على عمليات المراجعة للقوائم المالية وفقـــا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، عندما يستخدم المراجع عمل خبير، وهو شخص لايعتبر عضو من أعضاء فريق المراجعة أو عامل يعمل لدى العميل ٠

١٢/١/٢ التعريفات الرئيسية :

الخـــــبير : Specialist

يقصد بالخبير أو الاخصائى بأنه ذلك الشخص أو المنشأة التى يمتلك مهارة خاصة أو معرفة أو خبرة فى مجال خاص بخلاف مجالى المحاسبة أو المراجعة ٠

وقد يكون الخبير أو الاخصائى أحد هوءلاء :

- خبراء فى شئون التأمين Actuaries
- مثمــن appraiser
- وكيلا أو محاميا قانونيا Attorney
- مهندســـا
- جيولوجـــى

٢ / ١٢ أهداف الارشـــاد :

بوجه عام هنالك مجالين وموقفين أساسيين يستخدم المراجع فيهما عمـــل خبير ، فى الموقف الاول والاكثر عمومية تقوم الشركة بتوكيل خبير أو أخصائـــى لحساب قيمة معينة أو تطوير معلومات بغرض الافصاح عن أنها جوهرية للقوائـــم المالية • على سبيل المثال يقوم خبير تأمين اكتـــوارى باعداد تقرير عن خطـة معاش الشركة التى توفر معلومات عن تكاليف المعاش والعوائد المستحقة للمعاش•

بينما يقوم الجيولوجى بتقديم معلومات عن ذخيرة الشركة من المعـــادن ، أما الخبير الاكتوارى فانه يقدم معلومات عن احتياطيات الشركة لتأمين الحياة •

أما الموقف الاخر الذى يستخدم المراجع خلالـه عمل خبير – فهو يحدث عندما يرغب المراجع فى الحصول على دليل اثبات اضافى لتأييد قيمة معينـة أو الافصاح فى القوائم المالية للعميل • على سبيل المثال قد يستخدم المراجع عمل خبير للحصول على دليل اثبات خاص بقيمة بنود معينة من المخزون على سبيـل المثال المجوهرات ، أو أصول معينة على سبيل المثال العقارات أو العمـــل الفنى ، قد يستخدم المراجع عمل خبير للحصول على دليل بخصوص تفســـير مستلزمات فنية أو عقود أو تنظيمات أو مستندات قانونية أخرى •

فى كلمات أخرى تتضمن المواقف التى يتعين فيها على المراجع استخـدام عمل خبير للحصول على دليل اثبات كاف وصالح فى شكل تقارير وآراء أو عمليات تقويم أو شهادات من خبير على النحو التالى :

(١) التقويـــم

أ – الاعمال الفنية •

ب – أدويـة خاصـة •

ج – أوراق مالية مقيدة •

د – استثمارات فى أوراق مالية فى شركات غير عامة •

هـ – مجوهـــرات •

و ــ أحجار ثمينة ٠

ز ــ بنود المخزون ٠

(٢) تحديد الخصائص المادية على سبيل المثال الكمية أو الجودة :

أ ــ المخزون الاحتياطى من المعادن والبترول الموجود في باطن الارض٠

ب ــ مواد مخزون فى دعامات فوق الارض مثل :

١ ــ الفحم ٠

٢ ــ معادن خردة (ركام من القطع المعدنية) ٠

٣ ــ خشب غابات ٠

(٣) تحديد القيم باستخدام اساليب او طرق متخصصة ، على سبيل المثال التحديد الاكتوارى لتحديد مصروف المعاش والتزام المعاش ٠

(٤) تفسير المتطلبات الفنية ، التنظيمات أو الاتفاقيات :

أ ــ جوهر الاتفاقيات أو المستندات القانونية الاخرى ٠

ب ــ العنوان القانونى للممتلكات ٠

جـ ــ حالة الاعفاء الضريبى للتنظيمات غير الهادفة لتحقيق الربح ٠

(٥) قياس الاعمال المنتهية والجارى انهائها فى عقود المقاولات تحت التنفيذ وذلك لاغراض التعرف على ايرادات الفترة ٠

قبل اصدار نشرة معايير المراجعة رقم (١١) فان الاجراءات المطلوبة عندما كان المراجع يستخدم عمل خبير أو أخصائى كانت محددة فقط فى ارشاد عملية المراجعة وكان ذلك الارشاد غير ملزم وأحيانا كان غير ثابت أو متسق ، من ثم فان هدف تلك النشرة رقم (١١) هو توفير مدخل منتظم ومرسوم ملزم للاجراءات التى تعتبر كافية عندما يتم استخدام عمل خبير ٠

وقد أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ارشاد رقم (١٨) ، بعنوان : استخدام عمل خبير ، بهدف بيان مسئولية المراجع فيما يتعلق باستخدام خبير ، كدليل اثبات فى المراجعة ، وكذلك لبيان الاجراءات التى يجب على المراجع القيام بها فى هذا الصدد ٠

٣/١٢ المتطلبات الرئيسية :

ترتبط المتطلبات الرئيسية بالاتى :

١ ــ التأهيل المهنى وسمعة الخبير ٠
٢ ــ علاقة الخبير بالمنشأة ٠
٣ ــ فهم طبيعة العمل الذى يتم أداوءه ٠
٤ ــ اجراءات المراجعــة ٠
٥ ــ تقرير المراجــــع ٠

١/٣/١٢ التأهيل المهنى وسمعة الخبير :
Professional qualifications and reputation of the specialist.

اذا قرر المراجع استخدام عمل خبير ، كدليل اثبات فى المراجعــة ، فيجب أن يقتنع بمهارات وكفاءة هذا الخبير ، بأخذ الاتى فى الاعتبار :

١ ــ التأهيل المهنى ، ترخيص مزاولة المهنة ٠٠٠ والى غير ذلــك من وسائل الاعتراف بصلاحية الخبير (على سبيل المثال عضويته فى منظمــة مهنية معروفة ٠٠) ٠

٢ ــ خبرة وسمعة الخبير فى مجال العمل الذى يسعى المراجــع للحصول على دليل اثبات مرتبط به ٠

٢/٣/١٢ علاقة الخبير بالعميل : Relationship of special to client.

بصفة عامة يجب ألا يرتبط الخبير بالعميل ، مع ذلك فان عمل الخبيــر المرتبط بالعميل قد يكون مقبولا اذا قام المراجع بتطبيق اجراءات اضافيــــة (ينظر بأسفل) ٠

بعبارة أخرى يجب على المراجع مراعاة مدى حياد الخبير ،وتزداد المخاطر الناتجة من عدم حياد الخبير اذا كان يعمل موظفا لدى المنشأة ، أو يرتبــط بالمنشأة بأى طريقة أخرى ، مثل اعتماده ماليا عليها ، أو قيامه باستثمــــار

أموال فيها . وفى مثل تلك الاحوال يجب على المراجع تكثيف اجراءاته المخططة أو الاعتماد على عمل خبير آخر .

٣/٣/١٢ فهم طبيعة العمل الذى يتم أداوه :

يجب أن يقوم كل من المراجع ، العميل والخبير بفهم طبيعة وغرض العمل الذى يجب أن يتم أداوه عن طريق الخبير - يفضل ضرورة توثيق ذلك الفهم ، ويجب أن يتضمن مايلى :

- أهداف ونطاق العمل .
- ايضاحات الخبير بشأن علاقته بالمنشأة .
- الطرق أو الافتراضات التى يتم استخدامها .
- مقارنة الطرق أو الافتراضات التى يتم استخدامها مع تلك المستخدمة فى الفترة السابقة .
- فهم الخبير لكيفية استخدام المراجع نتيجة عمله .
- شكل ومحتوى تقرير الخبير .

٤/٣/١٢ اجراءات المراجعة :

عندما يخطط المراجع استخدام عمل خبير ، فانه يجب أن يحصل على فهم للطرق والافتراضات المستخدمة عن طريق الخبير .

يلاحظ أنه عند استخدام عمل خبير اكتوارى للحصول على دليل اثبات بخصوص مصروف المعاش للعميل ، فان المراجع يجب أن يفهم الاتى :

١ - معادلة عائد خطة المعاش .

٢ - الافتراضات التى يتم بنائها بخصوص الفائدة ، العائد المتوقع أصول الخطة ، معدل دوران العاملين ، معدل وفيات العاملين .

١٢ / ٣ / ٥ اختبارات البيانات المحاسبية : Tests of accounting data

بالاضافة الى الحصول على فهم للطرق والافتراضات المستخدمة عن طريق الخبير ، فان المراجع يجب أن يقوم باجراء اختبارات للبيانات المحاسـبية المستخدمة عن طريق الخبير .

١٢ / ٣ / ٦ الخبير المرتبط : Related specialist

اذا ماكان الخبير مرتبط بالعميل ، فان المراجع يجب أن يقوم بدراسة أداء اجراءات اضافية مرتبطة بافتراضات ، وطرق أو نتائج الخبير .

اذا كان هناك اختلاف جوهرى بين نتائج الخبير وايضاح العميل ، أو اذا اعتقد المراجع أن نتائج الخبير تعتبر غير معقولة ، فان المراجع يجب أن يطبق اجراءات اضافية ، بعد تطبيق الاجراءات الاضافية ، اذا كان المراجع غير قادر على التغلب على ذلك الموضوع ، فانه يجب أن يقوم بدراسة الحصول على رأى من خبير آخر .

وغنى عن القول فانه بدلا من تطبيق اجراءات اضافية بنفسه ، فـان المراجع يجب أن يقوم بدراسة استخدام خبير ليس مرتبط بالعميل لاداء تـلك الاجراءات .

١٢ / ٣ / ٧ تقرير المراجع : The auditor's report

١٢ / ٣ / ٧ / ١ قيد النطاق : Scope limitation

عدم المقدرة على الحصول على دليل اثبات مراجعة كاف وصالح بخصوص الاهمية المؤثرة للتأكيد تمثل قيد نطاق ، فى بعض الاحيان قد لايتم الحد من عدم الاتفاق بين العميل والخبير أو المراجع والخبير ، فى مثل تلك الظروف يجب أن يتحفظ المراجع فى رأيه أو يمتنع عن ابداء الرأى بسبب قيد النطاق .

٢/٧/٣/١٢ <u>الاشارة الى الخبير</u> : Reference to the specialist

عند التعبير عن رأى متحفظ ، يجب الا يشير المراجع الى عمل أو نتائج عمل الخبير .

أما اذا قرر المراجع تعديل رأيه بسبب نتائج الخبير ، فانه قد يحدد ويقوم بالاشارة الى الخبير .

٤/١٢ <u>أساليب التطبيق</u> :

هذا الجزء يناقش الاتى :

١ ـ تحديد التأهيل المهنى للخبير .
٢ ـ فهم طبيعة عمل الخبير .
٣ ـ تطبيق اجراءات المراجعة لعمل الخبير .

١/٤/١٢ <u>تحديد التأهيل المهنى للخبير</u> :

Determining the professional qualitication of a specialist

يجب اتباع المراجع الخطوات التالية ـ عند تحديد التأهيل المهنى وسمعة وخبرة الخبير :

١ ـ القيام باجراء استفسارات مع آخرين ـ الذين قد يقوموا باستخدام عمل الخبير ، أو الذين قد يعرفون خبرة وسمعة الخبير .

٢ ـ الاتصال بالهيئات المهنية لاكتشاف اذا كان الخبير يعتبر عضوا بالمنظمة المهنية .

٣ ـ طلب سند أو شهادة من الخبير .

٢/٤/١٢ **فهم طبيعة عمل الخبير :**

لفهم طبيعة ونطاق عمل الخبير ، والطرق والافتراضات المستخدمة ، فان المراجع ـ لاسيما فى الارتباط المبدئى بالخبير ـ يجب أن يدرس الاتى :

١ ـ الاجتماع مع العميل والخبير .

٢ ـ طلب الحصول على خطاب ارتباط من العميل .

٣ ـ فى طلب المصادقة مع الخبير ـ يجب أن يتم سؤاله أن يحدد نطاق العمل والطرق والافتراضات المستخدمة .

خطاب الارتباط :

عادة لايرسل المراجع خطاب ارتباط الى الخبير ، مع ذلك بالنسبة للارتباط المبدئى مع الخبير ، فان المراجع يجب أن يطلب من العميل أن يرسل خطاب ارتباط للخبير . يجب أن يتضمن هذا الخطاب الغرض، طبيعة نطاق العمل والارتباط .

طلب المصادقة :

يقدم الخبير بصفة عامة تقريره الى العميل ، عندما يرتبط العميل مبدئيا فانه يجب أن يتم اعلامه بتقديم صورة من التقرير الى المراجع ، كما يتم اعلامه بضرورة الاشارة الى الاجراءات والطرق والافتراضات التى يستخدمها .

اذا لم يستلم المراجع التقرير من الخبير مباشرة ، فانه يجب أن يرسل خطابا اليه (أى الخبير) يطلب منه صورة من التقرير ، يجب أن يحدد فى الخطاب أيضا معلومات بخصوص نطاق طبيعة العمل (الارتباط) بالاضافة الى الاجراءات ، الطرق والافتراضات المستخدمة .

حياد واستقلال الخبير :

يجب أن يتضمن كل من خطاب الارتباط وطلب المصادقة على ايضاح بخصوص استقلال وحياد الخبير ، لاغراض هذا الارشاد فان "عدم الارتباط بالعميل" تعنى الحياد أو استقلال الخبير بالنسبة للمراجع .

١٢/٤/٣ اجراءات المراجعة :

١٢/٤/٣/١ الحصول على المعرفة :

عندما يقرر المراجع استخدام عمل خبير ، فانه يجب أن يحصل على معرفة بمجال خبرة الخبير من النشرات ، على سبيل المثال :

- ارشادات المراجعة الصادرة من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .
- نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية الخاصة بمعايير المحاسبة المالية ، على سبيل المثال تلك القابلة للتطبيق على العقارات وشركات التأمين .
- التفسيرات الخاصة بالمبادىء المحاسبية ، على سبيل المثال تلك القابلة للتطبيق على نشرة معايير المحاسبة المالية رقم (٨٧) بعنوان : المحاسبة عن المعاش .

١٢/٤/٣/٢ فحص البيانات :

عادة مايتعامل الخبير مع بيانات مقدمة عن طريق العميل ، حتى يقتنع بجودة تلك البيانات ، فان المراجع يجب أن يقوم بمقارنة البيانات واختبارها ، على سبيل المثال فاذا كان الخبير هو خبير اكتوارى للعميل ، فان المراجع يجب أن يقارن بيانات العاملين المرسلة الى الخبير الاكتوارى مع البيانات فى ملفات العاملين وعادة مايتم اجراء المقارنات التالية :

أ ـ الاجور　　ب ـ العمر
جـ ـ الحالة الاجتماعية　　د ـ فترة الخبرة
هـ ـ البيانات الملائمة الاخرى .

١٢/٤/٣/٣ مراجعة الافتراضات :

عادة مايقوم الخبير بعمل افتراضات ، والتي يجب أن يتم مراجعتها عن طريق الراجع لاختبار مدى المعقولية • فيما يلى أمثلة من افتراضات الخبير :

أ ــ الفائدة ، معدل دوران العاملين ومعدلات الوفيات عندما يقوم بتحديد تكاليف المعاش •

ب ــ ظروف سوق الاسهم عند تقويم الاسهم •

جـ ــ الاسعار المستقبلية عندما يتم تقويم المخزون الاحتياطى من المعادن •

د ــ التدفقات النقدية المستقبلية عند تقويم الاسهم •

١٢/٤/٣/٤ اختبار النتائج :

على الرغم من أن المراجع لايعتبر اخصائيا فى مجال عمل الخبير ، الا أنه عادة مايكون قادرا على التوصل الى نتيجة بخصوص معقولية نتائج عمل الخبير تعتبر اجراءات الفحص التحليلى ملائمة فى هذا المقام ، على سبيل المثال بالنسبة لمصروف المعاش قد يقوم المراجع بـ :

أ ــ مقارنة مصروف الفترة الحالية بمثيله فى الفترة السابقة •

ب ــ مقارنة مؤشر مصروف المعاش الى الاجور للفترة الحالية بمثيله فى الفترة السابقة •

الفصل الثالث عشر

اختبارات التحقق الاساسية السابقة لتاريخ الميزانية العمومية

Substantive test prior to balance sheet date

١٣/١ مقـــــدمة :

١٣/١/١ تاريخ ومجال تطبيق الارشاد :

صدرت النشرة الاصلية برقم (٤٥) قسم (٣١٣) عن طريق المجمـــع الامريكى للمحاسبين القانونيين فى أغسطس ١٩٨٣ ، ويتمثل التاريخ الفعال لهـذا الارشاد عند مراجعة القوائم المالية للفترات التى تنتهى بعد ٣٠ سبتمبر ١٩٨٣ .

وهذا الارشاد يمكن تطبيقه عند مراجعة القوائم المالية وفقا لمعاييـــــر المراجعة المتعارف عليها . حيث أن هناك بعض الصعوبات والتعقيدات العملية فى التطبيق ـ فسوف يتم تقديم الشرح التالى التالى :

١٣/١/٢ قابلية تطبيق الارشاد :

يطبق هذا الارشاد عند تطبيق اجراءات معينة ، على سبيل المثـــــال استخدام اجراء المصادقة على حسابات المدينين وملاحظة المخزون (اختبـارات التحقق الاساسية للتفاصيل فى تاريخ معين قبل تاريخ الميزانية العموميـــة (أى عند تاريخ مرحلى أو دورى) ، هذا يعنى أن متطلبات هذا الارشاد لا يتـم تطبيقها على أنواع اختبارات المراجعة التالية :

أ ـ اختبارات زمنية ملائمة : Convenience-timed tests

يمكن تطبيق بعض اجراءات المراجعة عند أى تاريخ ملائم قبل تاريـــــخ الميزانية العمومية ، ويتم اتمامها كجزء من اجراءات المراجعة فى نهاية الســـنة ، وكأمثلة على ذلك مايـلى :

١ ـ اختبارات تفاصيل الاضافات أو الاستبعاد المرتبطة بحسابات معينة ، على سبيل المثال العقارات ، الاستثمارات ، القروض وحقوق الملكية .

٢ ـ اختبارات تفاصيل العمليات المالية التى تؤثر على حسابات الايرادات والمصروفات .

٣ ـ اختبارات الحسابات التى لم تخضع للمراجعة عن طريق اجراء اختبار لتفاصيل البنود المكونة للارصدة ، على سبيل المثال أعباء مؤجلة معينة .

٤ ـ اجراءات الفحص التحليلى المطبقة على حسابات الايرادات والمصروفات .

القاسم المشترك فى تلك الاختبارات يتمثل فى أن طبيعة ومدى نطاق الاجراءات المطبقة . لا تتأثر بالضرورة عن طريق اجراء بعض من الاختبارات قبل تاريخ الميزانية العمومية . وعلى سبيل المثال قد يقرر المراجع أن يقوم بالاختبار المستندى لكافة الاضافات أو الاستغناءات التى تزيد عن قيمة معينة . لن تتأثر طبيعة ومدى نطاق الاختبار عما اذا كان يتم أداء الاختبار كله عند نهاية السنة أو بعضه فى تاريخ مرحلى أو دورى والباقى فى نهاية السنة .

ب ـ اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية : Tests of control

يتم شرح الاعتبارات التى تؤثر على توقيت اختبارات الالتزام بنظم الرقابة فى قسم رقم (٣١٩) ، كجزء من تقييم مخاطر الرقابة عند مستوى أقل من الحد الاقصى .

جـ ـ اجراءات بديلة : Alternative procedures

فى بعض الحالات قد يقوم المراجع بتطبيق اختبارات التحقق الاساسية بعد تاريخ الميزانية العمومية ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع باجراء جرد وعد المخزون بعد تاريخ الميزانية العمومية أو فحص المتحصلات اللاحقة للمدينين . هذا الارشاد لن يطبق على مثل تلك الاختبارات .

د ـ تنسيق توقيت الاجراءات : Coordination the timming of procedures.

لم يغط الارشاد رقم (٤٥) عملية التنسيق بين توقيت اجـــــراءات المراجعة ، مع ذلك لن يتم فرض أى متطلبات معينة ، ومن المهم أن يتـــم الاعتراف بآن مناقشة عملية التنسيق تعتبر مستقلة عن المتطلبات التى تطبق على اجراء اختبارات التحقق الاساسية عند تاريخ دورى أو مرحلى .

٣/١/١٣ التعريفات الرئيسية :

مخاطر المراجعة الاضافية : Incremental audit risk

الزيادة فى مخاطر المراجعة الناجمة عن احتمال أن المراجع لن يكتشـف التحريفات التى قد توجد فى تاريخ الميزانيـة العمومية رغما عن تطبيق اختبـارات التحقق الاساسية على تفاصيل حسابات الاصول والخصوم عند تاريخ مرحلى .

اختبارات التحقق الاساسية : Principal substantive tests:

هى عبارة عن اختبارات حسابات الاصول والخصوم التى توفر الضمـان أو التأكيد الرئيسى أو الاساسى المرتبط بتحقيق هدف المراجعة المحدد للحساب . على سبيل المثال يوفر اجراء المصادقة للعملاء ضمان رئيسى لتحقق هـــدف المراجعة المرتبط بوجود حسابات المدينين التجاريين .

تاريخ الميزانية العمومية : Balance sheet date

تاريخ الميزانية العمومية موضع المراجعة .

التاريخ المرحلى أو الدورى : Interim date

هو عبارة عن تاريخ سابق لتاريخ الميزانية العمومية ، والذى فيه تطبـق اختبارات التحقق الاساسية على حسابات الاصول والخصوم .

الفترة الباقية : Remaining period

هى الفترة الزمنية بين التاريخ الدورى (أو المرحلى) وتاريخ الميزانية العمومية .

٢/١٣ أهداف الارشاد :

الاعتبارات التى توءثر على الرغبة فى تطبيق اختبارات التحقق الاساسية عند تاريخ مرحلى ترتبط أساسا بالكفاءة efficiency ، حيث قد يرغب المراجع فىتطبيق تلك الاختبارات عند تاريخ مرحلى من أجل مقابلة آخر تاريخ لانجاز القوائم المالية محل المراجعة أو من أجل تخصيص عمل المراجعة خلال السنة .

حدد الارشاد رقم (٤٥) المستلزمات الكفيلة بضمان أن فعالية اختبارات عملية المراجعة effective of audit tests لم يتم اضعافها لتحقيق كفاءة الاختبارات المرحلية . يمكن توفير الضمان المرتبط بتحقيق عملية المراجعة لحسابات الاصول أو الخصوم فى تاريخ الميزانية العمومية عن طريق المزج بين الاجراءات التالية :

١ ـ اختبارات التحقق لتفاصيل الرصيد عند تاريخ مرحلى .

٢ ـ مستوى مخاطر الرقابة الداخلية محل التقييم (كما توضح المناقشة التالية فان مستوى مخاطر ـ موضع التقييم ـ تحت الحد الاقصى غير مطلوبا) .

٣ ـ اختبارات التحقق التى تغطى الفترة الباقية .

لاشك أن الضمان الكلى الناتج من استخدام مزيج من تلك الاجراءات السابقة يعتبر معادل للضمان الذى يمكن الحصول عليه نتيجة تطبيق اختبارات التحقق الاساسية عند تاريخ الميزانية العمومية .

قبل اصدار الارشاد رقم (٤٥) كانت الفلسفة الشائعة فى أدبيات المراجعة تقوم على أن اختبارات التحقق المرحلية كانت ممكنة فقط عندما كان

نظام الرقابة الداخلى فعالا ، وقد غير الارشاد (٤٥) تلك الحكمة ، حيث جعل من الواضح أن تقييم مخاطر الرقابة تحت مستوى الحد الاقصى أمرا غير مطلوبا حتى يكون هناك أساس معقول للتوسع فى نتائج عملية المراجعة التى يتم التوصل اليها من تاريخ مرحلى حتى تاريخ الميزانية العمومية ٠

تتمثل العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والاختبارات المرحلية للتحقق الاساسية للتفاصيل – طبقا للشرح المرتبط بالارشاد رقم (٤٥) – فى أنه اذا كان هناك نقص فى سياسات واجراءات نظام الرقابة الداخلية الفعال المرتبط باكتمال وشمول وحماية الاصول ، فقد يتم اضعاف فعالية اختبارات التحقق المرتبطة بالتأكيدات والمزاعم المرتبطة بشمول ووجود الاصول فى الفترة الباقية ٠ ذلك يعنى بوضوح أن المراجع سوف يتوصل بصفة عامة الى أنه من الضرورى أن يتم أداء اختبارات تحقق فى نهاية السنة ، والا فانه سوف يزيد من نطاق اختبارات التحقق عن الفترة الباقية بالضرورة فى تلك الحالة، فان تطبيق اختبارات التحقق الاساسية فى تاريخ مرحلى لايأخذ فى اعتباره موازنة التكلفة مع الفعالية ٠

٣/١٣ المتطلبات الرئيسية :

١/٣/١٣ تقييم مخاطر المراجعة الاضافية والتكلفة :

Assess incremental audit risk and cost.

قبل تطبيق اختبارات التحقق الاساسية لتفاصيل حسابات الاصول أو الخصوم عند تاريخ مرحلى ، يجب أن يقوم المراجع بتقييم مايلى :

١ – الصعوبة فى الرقابة على مخاطر المراجعة الاضافية ٠

٢ – تكلفة اختبارات التحقق التى سوف تكون ضرورية لتغطية الفترة الباقية ، بهدف توفير ضمان مراجعة ملائم عند تاريخ الميزانية العمومية ٠

وجدير بالبيان فقد أشار الارشاد رقم (٤٥) الى أن الاختبارات المرحلية قد لاتكون قائمة على موازنة التكلفة بالفعالية بدون وجود سياسات واجراءات رقابة داخلية ذات فعالية ، الا أن تقييم مخاطر الرقابة تحت مستوى الحد الاقصى لايعتبر متطلبا لاغراض اختبارات التفاصيل المرحلية ٠

٢/٣/١٣ العوامل التي تزيد مخاطر المراجعة الاضافية :

Factors that increase incremental audit risk

قد يتوصل المراجع الى أن اختبارات التحقق التى تغطى الفترة الباقية لن تكون فعالة فى الرقابة على مخاطر المراجعة الاضافية ، من ثم يتم تطبيق اختبارات التحقق الاساسية فى نهاية السنة ، اذا ماتوافرت الظروف أو الحالات التالية :

أ ـ ظروف المشروع المتغيرة بدرجة سريعة .

ب ـ الظروف التى قد تجعل الادارة ميالة لتحريف القوائم المالية .

٣/٣/١٣ العوامل التي تؤثر على الرقابة على مخاطر المراجعة :

Factors that ifluence cintrolling audit risk

اذا توصل المراجع الى أن دليل الاثبات المرتبط بأى من الاتى لايعتبر كافيا للرقابة على مخاطر المراجعة ، يجب أن يقوم بتطبيق اختبارات التحقق الاساسية فى نهاية السنة :

أ ـ القابلية للتنبوء : Predictability

ما اذا كانت أرصدة حسابات الاصول أو الخصوم فى نهاية السنة موضع دراسة الاختبار المرحلى أو الدورى تعتبرقابلة للتنبوء بشكل معقول ـ من حيث القيمة ، المقارنة والاهمية النسبية .

ب ـ الاجراءات : Procedures

ما اذا كانت اجراءات العميل المقترحة لتحليل وتبرير مثل هذه الحسابات عند تواريخ مرحلية أو دورية فضلا عن أن تحديد الفترة المخحاسبية الصحيحة تعتبر ملائمة .

جـ ـ المعلومات التى يقدمها النظام المحاسبى :

Information provided by accounting system

ما اذا كان النظام المحاسبى سوف يوفر معلومات كافية عن الارصدة فى

نهاية السنة والعمليات فى الفترة الباقية بغرض القيام بفحص مايلى :

١ ـ العمليات أو القيود غير العادية الجوهرية ، المرتبطة بنهاية السنة أو قرب نهاية السنة •

٢ ـ الاسباب الاخرى للتقلبات الجوهرية أو التقلبات المتوقعة التى لم تحدث •

٣ ـ التغيرات فى تركيبة الارصدة •

١٣/٣/٤ اختبارات التحقق المطلوبة للفترة الباقية :

Required substantive tests for remaining period

يجب أن تتضمن اختبارات التحقق التى تغطى الفترة الباقية بوجه عام مايلى :

أ ـ مقارنة المعلومات عن الرصيد فى نهاية السنة مع المعلومات القابلة للمقارنة عند تاريخ مرحلى من أجل تحديد القيمة التى تبدو أنها غير عادية •

ب ـ فحص أى قيم تبدو أنها غير عادية •

جـ ـ اجراءات الفحص التحليلى الاخرى أو اختبارات التحقق للتفاصيل ، أو مزيج من كل منهما •

١٣/٣/٥ طبيعة ومدى نطاق اختبارات التفاصيل للفترة الباقية :

Nature and extent of tests of details for remaining period

يتأثر المزيج والخليط النسبى من اختبارات التفاصيل واجراءات الفحص التحليلى بالاتى :

أ ـ طبيعة العمليات والارصدة المرتبطة بالتأكيد المرتبط (يلاحظ أن التأكيد يرتبط بالوجود ، الاكتمال ، الحقوق والالتزامات ، التقويم، العرض والافصاح) •

ب ـ امكانية الحصول على السجلات المطلوبة لاختبارات التفاصيل الفعالة وطبيعة الاختبارات المرتبطة بها •

جـ ـ امكانية الحصول على البيانات التاريخية أو المعايير الاخرى التى تستخدم فى اجراءات الفحص التحليلى ٠

٦/٣/١٣ التحريفات المكتشفة فى تواريخ مرحلية :
Misstatement detected at interim

يجب أن يقوم المراجع بتقييم نتائج اختبارات التحقق الاساسية عند تاريخ مرحلى من أجل تقييم احتمال وجود التحريف فى تاريخ الميزانية العمومية ٠ يتأثر ذلك التقييم عن طريق الاتى :

أ ـ المضامين المحتملة لطبيعةوسبب التحريفات المكتشفة عند تاريخ مرحلى ٠

ب ـ العلاقة المحتملة للمراحل الاخرى لعملية المراجعة ٠

على سبيل المثال هل تشير التحريفات المكتشفة الى الحاجة لاعادة التقييم المخطط لمخاطر الرقابة ؟ ، هل يشير مدى نطاق التحريف الى أن المراجعة باستخدام العينات تعتبر غير كافية ؟

جـ ـ التصميمات التى يتم تسجيلها لاحقا عن طريق الشركة ٠

د ـ نتائج اجراءات المراجعة التى تغطى الفترة الباقية ٠

هذا التقييم قد يجعل المراجع يقوم باجراء اختبارات تحقق أساسية فى نهاية السنة من جهة ، اما الاخرى فقد يتم التوسع فى نطاق اختبارات التحقق فى نهاية السنة ٠

٧/٣/١٣ تقييم مخاطر الرقابة : Assessing control risk

اذا قام المراجع بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى الحد الاقصى أثناء الفترة الباقية ، فانه يجب دراسة ما اذا كان فعالية اختبارات التحقق لتغطية الفترة الباقية سوف يتم اضعافها أم لا ٠ على سبيل المثال :

أ ـ اذا كان هناك نقص فى سياسات واجراءات نظام الرقابة الداخلية الفعال على المستندات الداخلية التى تشير الى مدى تنفيذ العمليات ، فقد لايمكن التوسع فى اختبارات التحقق المطبقة على مثل هذه المستندات المرتبطة بتأكيد الاكتمال حتى تاريخ الميزانية العمومية .

ب ـ اذا كان هناك نقص فى سياسات واجراءات الرقابة الداخلية الفعالة على حيازة أو النقل المادى للاصول ، فقد لايمكن التوسع فى اختبارات التحقق المرتبطة بتأكيد الوجود حتى تاريخ الميزانية العمومية .

وغنى عن القول فانه فى كلا المثالين السابقين فان المراجع بوجه عام يحتاج الى اجراء اختبارات التحقق الاساسية فى تاريخ الميزانية العمومية ، وان الاختبارات التى تم أداوءها فى تواريخ مرحلية لن تكون فعالة .

١٣/٣/٨ تنسيق وتوقيت الاجراءات :

يتضمن توقيت اجراءات المراجعة أيضا مايلى :

أ ـ اجراءات التنسيق المطبقة على عمليات وأرصدة الطرف المرتبط .

ب ـ اختبارات التنسيق للحسابات المترابطة والمتبادلة التأثير واستقلال الفترة المحاسبية .

جدير بالذكر فان اعتبارات التوقيت التى تطبق على تلك الاجراءات تعتبر ملائمة سواء طبقت اختبارات التحقق الاساسية فى تاريخ مرحلى أو فى نهاية السنة .

١٣/٤ أساليب التطبيق :

١٣/٤/١ تقييم مخاطر المراجعة الاضافية :

Assessing of icremental audit risk

تعتبر العوامل الموءثرة على مخاطر المراجعة الاضافية هى نفس العوامل التى توءثر على المخاطر الحتمية التى تطبق على العديد أو كافة أرصدة الحساب (ينظر قسم رقم ٣١٢) .

عادة مايحصل المراجع على معلومات بخصوص تلك العوامل كجزء مـــن الحصول على معرفة بشركة العميل ، وأنشطته وعملياته (ينظر قسم رقم ٣١١) عندما يتم تقييم تلك المخاطر بمستوى مرتفع نسبيا ، فانه يجب أن يتم تـطبيــق اختبارات التحقق الاساسية فى نهاية السنة •

١٣/٤/٢ تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الاقصي :

Assessing control risk at below the maximum

يتمثل التركيز الرئيسى على سياسات واجراءات الرقابة الداخلية ـ لاغـراض اختبارات التحقق الاساسية المرحلية ـ فى حماية الاصول ونـظم الرقابة الداخلية على الاكتمال • فاذا لم تكن تلك السياسات والاجراءات فعالة بشكل كـــاف لتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الاقصى ، فانه يجب تطبيق اختبـارات التحقق لتحقيق أهداف عملية المراجعة المرتبطة بالوجود والاكتمال فى نهايـــة السنة • مع ذلك يطبق هذا التقييم فقط على اختبارات التحقق المصممة لتحقيق أهداف المراجعة الخاصة ، على سبيل المثال عادة لايعتمدالمراجع على اجراءات المصادقة على حسابات المدينين لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطةبهدف الاكتمال • ذلك يعنى أن حسابات المدينين يمكن ان يتم التصديق عليها عند تاريخ مرحـلى حتى اذا كان هناك نقص فى نظم الرقابة الداخلية على الاكتمال على حســابات المدينين • مع ذلك فان المراجع مايزال يحتاج الى دراسة طبيعة وتوقيت ومـدى نطاق الاجراءات الاخرى الملائمة لتحقيق أهداف عملية المراجعة المرتبطـة بهدف الاكتمـــال •

١٣/٤/٣ طول الفتـرة الباقية : Length of remaining period

ماهى المدة الزمنية التى تستغرقها الفترة الباقية ؟ ، فى الواقع لم يقدم الارشاد رقم (٤٥) أى اجابة أو نصيحة محددة فى هذا الصدد •

الا أنه يمكن القول بأن هذا الارشاد قد أشار فقط الى: " أن هنـاك احتمال بأن مخاطر المراجعة المتزايدة تميل للزيادة كلما طالت الفترة الباقية" •

في الممارسة العملية يتم استخدام بعض القواعدالبسيطة ، حيث يعتقد كثير من المراجعين أن الفترة الباقية يجب ألا تتعدى ثلاثة شهور .
تتمثل أحد القواعد البسيطة الاخرى في اعتبار أن الفترة الباقية تمثل شهرا واحدا ، الامر الذى يؤدى الى وجود زيادة منخفضة نسبيا فى مخاطر المراجعة . عادة اذا ماكانت الفترة الباقية تمثل شهرا واحدا ، فان اختبارات التحقق التى تغطى تلك الفترة الباقية يمكن تقييدها الى الحد الادنى من :

١ ـ مقارنة رصيد الحسابات فى نهاية السنة مع الرصيد عند تاريخ مرحلى،لتحديد القيم غير العادية .

٢ ـ فحص القيم غير العادية .

٣ ـ تطبيق اجراءات أخرى للفحص التحليلى للرصيد فى نهاية السنة.

طبيعيا فان المراجع لايمكن أن يتجاهل الظروف المحيطة ، عند استخدامه أى قاعدة بسيطة ، حيث يجب أن يكون المراجع على علم بالعوامل التى قد تزيد مخاطر المراجعة الاضافية أو يقتنع بوجود رقابة كافية على مخاطر المراجعة ، كما يجب أن يتم تطبيق اختبارات التحقق الاساسية فى نهاية السنة .

الفصل الرابع عشر

الاتصالات بين المراجعين السالفين واللاحقين

Communications between predecessor and successor auditors

١/٢٤ مقـــــدمة :

١٤/١/١ تاريخ ومجال تطبيق الارشاد :

صدرت النشرة الاصلية لذلك الارشاد برقم (٧) فى اكتوبـــر ١٩٧٥، عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، وقد بدأ التاريخ الفعـــال لذلك الارشاد عند دراسة المراجع اللاحق لقبول عملية المراجعـــة بعد ٣٠نوفمبر ١٩٧٥ ٠

وهذا الارشاد قابل للتطبيق عندما يحدث تغير فى المراجعين، وعندمـا تتم عملية المراجعة للقوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارفعليها٠ ذلك الارشاد يطبق على كل من المراجعين اللاحقين والسابقين ٠ فيمـا يـلى الاخطارات والاتصالات التى يتم شرحها فيهذا الارشاد :

- تلك المطلوبة قبل قبول عملية الارتباط عن طريق المراجعـــــين اللاحقيـــن ٠
- تلك التى ينصح بها بعد قبول عملية الارتباط عن طريق المراجـع اللاحـــق ٠
- الردود التى تتم عن طريق المراجع السالف لاخطارات المراجعاللاحق ٠

لم يناقش هذا الارشاد سياسات الرقابة على الجودة المرتبطـــة بقبـــول العميل ، رغما عن أن أحد الاجراءات الخاصة بقبول العميل المطلوبة عنطريق نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (١) هى الاتصال بالمراجع السابق ٠

٢/١/١٤ التعريفات الرئيسية :

المراجع السابق : Predecessor auditor

هو المراجع الذى تنحى عن عملية الارتباط ، أو أنه المراجع الذى تم اخطاره بانهاء خدماته .

المراجع اللاحق :

هو المراجع الذى قبل ووافق على عملية الارتباط والتعاقد أو المراجع الذى دعى لتقديم الموافقة على التعاقد والارتباط .

٢/١٤ أهداف الارشاد (١) : Successor auditor

تم اصدار نشرة معايير المراجعة رقم (٧) بسبب أن هناك بضعة حالات أدت الى التقاضى ، وقد أوضحت ان بعض المحاسبين السابقين لم يكونوا صرحاء أو غير متحيزين أو مباشرين فى ردودهم الى استفسارات المحاسبين القانونيين اللاحقين .

يشرح هذا الارشاد مسئوليات كل من المراجع السالف والمراجع اللاحق الخاصة بالاتصال . عندما يحدث تغير فى المراجعين ، فان التبادل الامين للمعلومات يكون أمرا هاما .

الاتصالات قبل تقديم الاقتراح :

لم يشير هذا الارشاد الى شئ يرتبط بالحاجةالى الاتصال قبل تقديم الاقتراح . مع ذلك كثيرا من المراجعين وجدوا ذلك النوع من الاتصال مفيدا ونافعا .

الاتصالات قبل قبول الارتباط :

هدف المراجع اللاحق فى الاتصال بالمراجع السابق قبل قبول الارتباط

---

(١) لم يقم المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين باصدار ارشادا يتناول علاقة المراجع الحالى بالمراجع السابق .

هو الحصول على المعلومات التى سوف تساعده فى تحديد ما اذا كان يقبل الارتباط بعملية المراجعة أم لا • تتمثل تلك المعلومات التى سوف تساعد المراجع اللاحق فى الاتى :

- تجنب العميل الذى يفتقد النزاهة •
- الحصول على علم بمشاكل المراجعة المحتملة •
- الحصول على علم بالمشاكل المحتملة للعمل مع العميل •

الاتصالات بعد قبول عملية التعاقد :

قد تحددت بعض الاتصالات بعد قبول التعاقد مع العميل ، تلك الاتصالات تعتبر غير مطلوبة ، مع ذلك فاذا ماتم اجرائها ، فمن الضرورى تطبيق هذا الارشاد •

٣/١٤ المتطلبات الرئيسية :

١/٣/١٤ المراجع اللاحق : قبل قبول التعاقد :

Successor auditor : before acceptance of engagement

١ - القيام باستفسارات من المراجع السابق قبل قبول التعاقد •

فى ظروف نادرة قد يتم احلال مراجع لاحق بدلا ن المراجع الحالى قبل اتمام عملية المراجعة واصدار تقرير المراجعة ، فى تلك الظروف يجب أن يقوم المراجع اللاحق - المتوقع بالاتصال مع كل من المراجعين اللاحقين والسابقين •

٢ - سؤال العميل المتوقع للتصديق على رد المراجع السابق على الاستفسارات •

اذا رفض العميل المتوقع اعطاء ذلك التصديق ، يتم الاستفسار عن الاسباب المرتبطة ودراسة مضامينها لاغراض اتخاذ قرار بقبول التعاقد أم لا •

٣ — اجراء استفسارات محددة ومعقولة تتعلق بالاتـــي :

— عدم الاتفاق مع الادارة على التالى :

(١) المبادئ المحاسبية .

(٢) اجراءات المراجعـــة .

(٣) الامور الجوهرية المماثلة الاخرى .

— الحقائق التى قد ترتبط بنزاهة الادارة وأمانتها .

— فهم أسباب هذا التغير .

٤ — اذا كانت استجابة المراجع السابق محدودة ، يتم دراسة مضامين تلك الاستجابة فى اتخاذ قرار يتعلق بقبول أو عدم قبول التعاقد .

٢/٣/١٤ المراجع السابق : قبل قبول المراجع اللاحق للتعاقد :

Predecessor auditor: before successor acceptance of Engagement.

١ — الاستجابة فورا وبشكل كامل للاستفسارات المعقولة للمراجـــع اللاحـــق .

٢ — اذا ماكانت الاستجابة محدودة ، يتم الاشارة الى ذلك للمراجـــع اللاحـــق .

٣/٣/١٤ المراجع السابق : اعادة اصدار التقرير :

Predecessor autitor : reissuance of report.

عندما يقوم المراجع السابق باعادة اصدار تقرير عن القوائم المالية للفتـــرة السابقة ، فانه يجب ان يحصل على خطاب اقرار من المراجع اللاحق ، ذلـك الخطاب يجب أن ينص على ما اذا كان المراجع اللاحق على علم بالامور الـــتى قد يكون لها أثر جوهرى على القوائم المالية التى قام المراجع السابق بالتقرير عنها .

١٤/٣/٤ المراجع اللاحق : اعادة اصدار تقرير المراجع السابق

Successor auditor: reissuance of predecessor's report

١ ـ اذا كانت المعلومات التى تم الحصول عليها أثناء المراجعة الحالية تشير الى أن القوائم المالية للفترات السابقة قد تستلزم التعديل ، فانه يتعين أن يطلب من العميل بأن يقوم بترتيب اجتماع للمراجعين السابقين واللاحقين مع العميل ٠

٢ ـ اذا رفض العميل ترتيب اجتماع أو اذا كانت نتائج الاجتماع غير مقنعة فان المراجع يجب أن يتشاور مع محاميه ومستشاره القانونى ٠

١٤/٣/٥ المراجع اللاحق : الاتصالات الاخرى قبل قبول التعاقد

Successor auditor: other communications after acceptance of engagement.

قد يرغب المراجع اللاحق فى الاتصال مع المراجع السابق بخصوص أمور غير مطلوبة عن طريق ذلك الارشاد ٠ ينبغى على المراجع اللاحق الحصول على دليل اثبات معين بخصوص القوائم المالية السابقة ليكون قادرا على التعبير عن رأى على القوائم المالية الحالية ، تلك المهمة سوف تكون أيسر اذا قام باجراء الاتى :

١ ـ القيام باجراء استفسارات من المراجع السابق بخصوص :
- مجالات المراجعة التى تتطلب أكثر من الوقت الزمنى العادى ٠
- مشاكل المراجعة الناتجة من ظروف النظام والسجلات المحاسبية٠

٢ ـ مراجعة أوراق عمل المراجع السابق ٠

اذا قرر المراجع اللاحق القيام باجراء تلك الاتصالات الاخرى ، فانه يجب أن يقوم بعمل الاتى :

١ ـ سؤال العميل على تصريح المراجع السابق لاتاحة مراجعة أوراق العمل ٠

٢ ـ الاتفاق مع المراجع السابق على أوراق العمل التي يجب أن تكون متاحة والتي يمكن اعداد صور منها ٠

٦/٣/١٤ الاشارة الى المراجع السابق في تقرير مراجعة المراجع اللاحق :

Reference to predecessor in successor audit report

على الرغم من أن المراجع اللاحق قام بمراجعة أوراق عمل المراجع السابق ، الا أنه يجب ألا يقوم بالاشارة الى المراجع السابقة في تقرير المراجعة ، ويتمثل السبب في ذلك الى أن تقسيم أو تجزئة المسئولية لايمكن أن يتم شرحه وتفسيره بشكل كاف في تقرير المراجعة ٠

٧/٣/١٤ اعادة تصوير القوائم المالية التي قام المراجع السابق بالتقرير عنها :

Restating financial statements reported on by a predecessor.

قد يصبح المراجع اللاحق على علم بالمعلومات التي تجعله يعتقد بأن القوائم المالية للفترة السابقة التي قام المراجع السابق باصدار تقرير عنها ـ تستلزم اعادة العرض ، في مثل هذه الظروف فان المراجع اللاحق يجب أن يتصل بالمراجع السابق قبل الاشارة الى تسويات وتعديلات اعادة العرض التي يتم اجرائها للقوائم المالية السابقة ٠

يجب أن يمد المراجع اللاحق المراجع السابق بالمعلومات التي يعتقد أنها تستلزم اعادة تصوير القوائم المالية ٠ يجب أن يدرس المراجع السابق تلك المعلومات بالاضافة الى الارشاد المقدم في القسم (٥٦١) بعنوان : الاكتشاف اللاحق للحقائق الموجودة في تاريخ تقرير المراجع ٠

٤/١٤ أساليب التطبيق :

١/٤/١٤ المراجع اللاحق : قبل القبول

Successor auditor: before acceptance.

تنص نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (١) على أن هناك تسعة

عناصر للرقابة على الجودة مرتبطة بأى منشأة محاسبة قانونية ، أحد تلك العناصر التسعة هى قبول واستمرار العملاء acceptance and continuance of clinets ، وقد نصت على أنه بالنسبة للعميل الجديد فان اجراءات الشركة يجب ان تتضمن مايلى :

١ – مراجعة القوائم المالية للعميل المحتمل •
٢ – الاستفسار من البنوك والمحامين بخصوص سمعة العميل المحتمل •
٣ – الاستفسار من المراجع السابق •
٤ – تحديد أن مكتب المحاسبة القانونى له الخبرة والافراد المهنيين – الامر الذى يمكن معه – خدمة العميل المحتمل على وجه صحيح •

يعتبر الاستفسار من المراجع السابق أمرا ضروريا ، حيث أنه يكون قادرا على تقديم المعلومات التى ستساعد المراجع اللاحق فى تحديد ما اذا كان يقبل عملية التعاقد أم لا • تتضمن عملية الاستفسار هى عدة خطوات هى :

الخطوات الخاصة بعملية الاتصال :

يجب أن يشرح المراجع اللاحق للعميل المقترح الحاجة الماسة لعملية الاتصال بالمراجع السابق ، بعد ذلك الشرح يجب أن يقوم المراجع اللاحق باجراء مايلى :

١ – طلب الاذن من العميل لاجراء عملية الاتصال مع المراجع السابق •

٢ – طلب التصريح من العميل بأن يقوم المراجع السابق بالرد الكامل على استفسارات المراجع اللاحق •

أ) فاذا رفض العميل اعطاء هذا التصريح الخاص بأن يقوم المراجع السابق بالرد على استفسارات المراجع السابق أو تقييد الرد على تلك الاستفسارات ، فان المراجع اللاحق يجب أن يأخذ فى حسبانه مضامين تلك الحقائق •

ب) من الصعب أن يتم فهم كيف أنه يمكن للمراجع اللاحق دراسة عملية التعاقد عندما يفشل العميل المقترح في التعاون الكامل معه في الاتصال بالمراجع السابق .

٣ ـ قيام المراجع اللاحق بالكتابة للمراجع السابق بخصوص مايلي :

أ). ايضاح بأن المراجع اللاحق قد طلب منه أن يقدم مشروع بقبوله للتعاقد (ذلك الارشاد يستلزم الاتصال فقط قبل قبول العميل) ، الاتصال قبل تقديم مشروع القبول .

ب) استفسار خاص الى المراجع السابق بخصوص مدى نزاهة وأمانة ادارة العميل المرتقب .

جـ) استفسارات تتعلق بعدم الاتفاق مع الادارة بخصوص عديد من الامور ، على سبيل المثال : المبادىء المحاسبية ، نطاق عملية المراجعة ، اجراءات عملية المراجعة ، تعاون العميل ، توقعات العميل ، جودة موظفي العميل ، فعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل ، الاتعاب .

د) الاستفسار من المراجع السابق بخصوص فهمه للاسباب الخاصة بتغير المراجعين .

٢/٤/١٤ المراجع اللاحق : بعد القبول

Successor auditor: after acceptance.

بعد قبول المراجع للتعاقد ، فانه قد يجد أنه من المفيد أن يقوم بالاتصال مرة أخرى بالمراجع السابق ، غرض ذلك الاتصال هو ترتيب اجتماع مع المراجع السابق ، مع ذلك قبل أن يتم هذا الاجتماع من الضروري للعميل أن يتصل مرة مع المراجع السابق بغرض طلب تعاونه عند رده على استفسارات المراجع اللاحق . قد لاتكون تلك الاتصالات الثانية ضرورية اذا كانت الاتصالات المبدئية عن طريق كل من المراجع اللاحق والعميل تتضمن طلبات عن التعاون اللاحق للمراجع السابق .

عند حدوث اجتماع بين المراجع اللاحق والسابق ، يوصى بأن يقوم المراجع اللاحق باجراء الاتى :

١ ــ مراجعةالمبادىء المحاسبية للعميل والطرق المستخدمة فى تطبيق تلك المبادىء .

٢ ــ تحديد مجالات المراجعة التى استلزمت مقدار كبير من الوقت وتحديد الاسباب الخاصة بذلك .

٣ ــ تحديد مشاكل عملية المراجعة التى نشأت بسبب الحالة الضعيفة للنظام والسجلات المحاسبية .

٤ ــ تحديد ما اذا كان هناك مشاكل مراجعة أخرى نشأت أثناء عملية الارتباط أم لا .

٥ ــ دراسة ما اذا كان العميل يرغب ويعترف بأهمية وجود نظام رقابى جيد أم لا .

فى مثل تلك الظروف ، عادة ماسيكون المراجع الرئيسى هو الشخص المسئول عن عملية الارتباط المرتبطة بقيام المراجع اللاحق بفحص أوراق العمل للمراجع السابق ،و الملف الدائم للعميل ، وملف ضريبة الدخل فى مكتب العميل السابق . وقد يكون المراجع الرئيسى أو مدير مكتب مراجعة المراجع السابق مطلوبا للاجابة على الاسئلة الخاصة بالمراجع اللاحق ــ بوجه عام قد يصرح للمراجع اللاحق بالحصول على صور فوتوغرافية لاوراق عمل المراجع السابق ، وقد يقوم المراجع السابق بتقييد نطاق تلك الصور الخاصة بأوراق العمل .

قد يقوم المراجع اللاحق أيضا بمراجعة مايلى :

١ ــ ضرائب الدخل عن السنوات السابقة .
٢ ــ اتصالات المراجع بلجنة المراجعة أو مايماثلها فى السنة السابقة .
٣ ــ تحليل نظام الرقابة الداخلية للسنة السابقة .
٤ ــ برنامج المراجعة وموازنات الوقت للسنة السابقة .

ليس من المطلوب أن يقوم المراجع السابق بتقديم تلك المعلومـــات ، مع ذلك يقترح بأن يقوم المراجع اللاحق بطلب هذه المعلومات .

١٤/٤/٣ المراجع السابق : قبل القبول

Predecessor auditor: before acceptance

عندما يتسلم المراجع السابق طلب الحصول على معلومات من المراجـــع اللاحق . الذى يقوم بدراسة مدى قبول عملية المراجعة ، فانه يجب أن يستجيب فورا ، مع ذلك قبل الرد ، يجب أن يكون للمراجع السابق تصريح غير متحفـظ من العميل السابق على الرد على استفسارات المراجع اللاحق ، رد المراجـــع السابق يجب أن يتميز بالصراحة والمباشرة ، قد يقرر المراجع السابق عدم الرد على استفسار معين ، مع ذلك يجب أن يشير الى السبب ويحدده . وقد يقيد المراجع السابق عملية الرد للاسباب التالية :

١ ــ نزاع حول الاتعاب .
٢ ــ دعاوى معلقة بين المراجع السابق والعميل أو بين العميل وطرف ثالـث .

اذا ما ارتاب المراجع السابق فى كيفية رده على استفسار معين بســـبب النزاع المعلق القائم ، فانه يجب أن يأخذ استشارة من محاميه بخصوص ذلك .

١٤/٤/٤ المراجع الســابق : بعد القبــول

Predecessor auditor: after acceptance

بعد قبول المراجع اللاحق لعملية الارتباط ، واستلام المراجع السابــق لطلب عقد اجتماع مع المراجع اللاحق ، فان المراجع السابق يجب أن يوافــق فورا على مثل ذلك المؤتمر . قبل أن يتم ذلك الاجتماع ، قد يرغب المراجــع اللاحق فى مراجعته والحصول على نسخ مــن أوراق عمل المراجع الســابـــق ، والملفات الدائمة وملفات الضرائب ، يجب أن يحصل المراجع السابق على خطــاب غير متحفظ للتصريح من العميل السابق بالموافقة على مثل هذا الفحص .

يجب أن يوفر المراجع السابق لنظيره اللاحق أوراق العمل بالاضافة الى الملفات الدائمة وملفات ضريبة الدخل ٠

٥/٤/٤ تعديل القوائم المالية التى قام المراجع السابق باعداد تقرير عنها :

Rivision financial statement reported on by the predecessor auditor.

من المحتمل ــ أثناء عطية المراجعة ــ أن يكون المراجع اللاحق على علم بالمعلومات التى تقوده الى الاعتقاد بأن القوائم المالية التى أعد المراجع السابق تقريره عنها ، قد تتطلب التعديل ٠ يجب أن يقوم المراجع اللاحق باعداد ورقة عمل مع المستندات المؤيدة والملائمة ، كما يجب أن يطلب من العميل تنظيم اجتماع بين المراجع السابق ، والعميل والمراجع اللاحق ٠ عند المقابلة ينصح المراجع السابق باجراء الاتى :

١ ــ مراجعة ورقة العمل والمستندات المؤيدة للمراجع اللاحق ٠

٢ ــ تحديد اذا كان يجب أن يتم تعديل التقرير ٠

اذا ماحدد المراجع السابق بأن التقرير يجب أن يتم تعديله ، يتعين تطبيق ارشاد نشرة معايير المراجعة رقم ٥٦١ ، بعنوان : الاكتشاف اللاحق للحقائق الموجودة عند تاريخ التقرير ٠

قاموس المصطلحات المستخدمة

(A)

Auditor	المراجـــع
Auditing objectives	أهـــداف المراجعة
Attestation goal	هدف ابداء الرأى
Audit risk	مخاطــر المراجعة
Accounting estimates	تقديرات محاسبيـــة
Audit sampling	معاينة المراجعـــة
Adverse opinion	رأى عكـسى أو سلبى
Analytical review	الفحص التحليلى
Availability	امكانية الحصول على
Acknowledgement	اقرار واعتراف
Assurance	ضمـــــــان
Affiliate	الشركة المنتسبة أو المرتبطة
attorney	محامى أو وكيل قانونى
actuaries	خبراء اكتواريون
appraiser	مثمـــــــــن
Assess	تقييـــــــــم
Audit committe	لجنة المراجعة

(B)

Business risk	مخاطر الاعمال
Balance sheet date	تاريخ الميزانية العمومية

(C)

Cutoffs	استقلال الفترة المالية
Completeness	الاكتمـــــال
Competency	صلاحيـــــة

Control risk	مخاطر الرقابـة
Compliance tests	اختبارات الالتزام بنظم الرقابة
Common-size financial statement	القوائم المالية ذات الحجم العام
Correlation coefficient	معامل الارتبـاط
Checklist	قائمة مراجعـة
Client representations	اقرارات العميـل
Contingencies	الالتزامات المحتملة
Control	الرقابة أو السيطرة
Client	العميــــل

(D)

Disclosure	ايضــــاح
Due care	العناية المعقولـة
Documentation	توثيــق
Detection risk	مخاطر الاكتشـاف
Difference estimation	طريقة تقدير الفرق
Deflation	الاحتيــال
Dispose of assets	التصرف فى الاصول
Disclaimer of opinion	الامتناع عن الرأى

(E)

Existency of occurence	هدف الوجود أو الحدوث
Evidential matter	دليل اثبـات
Engagement letter	خطاب التعاقد والارتباط
Errors	الاخطــاء
Effective influence	التأثير الفعـال

Efficiency	كفـــــاءة
Effectiveness	فعـــــالية
Entity	وحدة (منشأة)
Experts	الخبــــراء
External auditor	المراجع الخارجـــى

(F)

Fieldwork	العمل الميدانى
Fraud	الغــــش
Financial statements	القوائم الماليـــة

(G)

Guidelines	ارشـــــادات
Going concern	استمرارية المنشأة

(I)

Independence	الحياد أو الاستقلال
Inherent risk	المخاطر الحتميـــة
Irregularities	مخالفـــات
Illegal acts	التصرفات غير القانونية
Incremental audit risk	مخاطر المراجعة الاضافية
Interim date	تاريخ مرحـــلى
Interim review	فحص مرحلى أو دورى

Issuance the report	اصدار التقريـــر
Inspection	الفحص المستندى والتأكد من وجود الاصول
Integrity	نزاهـــــة
Internal auditor	المراجــع الداخلى

(J)

Judgement	حكم شخصــــى

(L)

Likely misstatement	التحريف المحتمل

(K)

Known misstatement	التحريف المعروف
Key factors	العوامل الرئيسية

(M)

Materiality	الاهمية النسبيـــة
Misstatement	تحريـــــــف
Mean-per-unit estimation	تقدير الوسط الحسابى للوحدة الواحدة
Management misrepresentation	تحريف الادارة
Multiple linear regression	الانحدار الخطى المتعدد
minutes of meetings	محاضر جلســات
Marketability of assets	قابلية تسويق الاصول
Material misstatements	تحريفات جوهرية
Mitigating factors	العوامل المخففة

Representations	تأكيدات أو اقرارات
Risks	مخاطــــر
Ratio estimation	طريقة تقدير المعدل
Related party	طرف مرتبط
Ratio analysis	تحليل المؤشرات
Regression analysis	تحليل الانحدار
Reliability	امكانية الاعتماد
Regular auditing	مراجعة منتظمة
Restructure debt	اعادة هيكلة الدين
Reasonableness	المعقولية
Represent letter	خطاب الاقرار
Related parties	الاطراف المرتبطة
Risk analysis	تحليل المخاطر
Reputation of the specialist	سمعة وشهرة الخبير
Related specialist	الخبير المرتبط
Reference	اشارة أو احالة

(S)

Standards	معاييــر
Supervision	الاشــراف
Substantive tests	اختبارات التحقق
Standard error	خطأ معيارى
Substantive doubt	شك مــادى
Subsequent events	احداث لاحقة
Specialist	خبير أخصائــى
Scope limitation	قيد النطــاق
Successor auditor	المراجع اللاحق

(T)

Tests	اختبارات
Time budget	موازنـــة الوقــت
Tolerable error	خطأ مقبول أو مسموح به
Tenet of financial acconting	فرضيات علم المحاسبة المالية
Third party	الـغير أطراف بخلاف المراجع والادارة والمساهميـــــن
True and fair view	صورة صادقـة وعدالة

(U)

Using a work of specialist	استخدام عمل خبير

(V)

Validity	التحقق من شرعية او صحة
Valuation	تقويـــــم
Variance analysis	تحليل الانحـــراف

(W)

Work papers	أوراق العمــــل

المحتويات

الموضوع	الصفحة

الفصل الثالث

الموضـــوع | الصفحة

الفصل الرابع
مخاطر المراجعة والاهمية النسبية
فى أداء عملية المراجعة

الموضـــوع	الصفحة

الموضـــــوع	الصفحة

الموضـــوع	الصفحة

الفصل التاسع

اقـــــرارات العميـــــل

الموضـــــوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الفصل الثانى عشر

استخدام عمل خبير

الموضـــوع	الصفحة

حقوق النشر والطبع

رقم الايداع ٩٢/٨١٦٢
الترقيم الدولى ISBN
977-04-0886 - 7

تم النسخ والطباعة
بشركة الطوبجى للتصوير العلمى
(نسخ رسائل وبحوث علمية وكتب وطباعتها)
٣٦ ش خيرت لاظوغلى ــ القاهرة
تليفون ٣٥٥٢٠٨٩